
Datum: 12.03.2025
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1656/21 G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2025:0312.10K1656.21G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2017 und 2018 jeweils vom 31.07.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.05.2021 werden dahingehend abgeändert, dass die Gewerbesteuermessbeträge jeweils auf 0,00 € festgesetzt werden.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

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

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Voraussetzungen der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG vorliegen.

2

Die Klägerin ist die Rechtsnachfolgerin (siehe HR-Auszug vom 21.11.2024, Amtsgericht C, HRB ...) der D GmbH (im Folgenden: D). Die D erwarb mit notariellem Kaufvertrag vom 28.04.2014 (Bl. 35 ff. der Vertragsakte) eine mit einer Logistikhalle bebaute Gewerbeimmobilie ... zu einem Kaufpreis in Höhe von 8.052.000 €. Insgesamt betragen die Anschaffungskosten (einschließlich der Kosten für Umbaumaßnahmen) 8.808.957,91 €

3

(Ermittlung der Anschaffungskosten, Bl. 156 der Gerichtsakte). Das über eine reine Lagerfläche von ca. 21.255 qm verfügende Objekt war im Jahr 1987 errichtet und zuvor von der Firma F als Regionallager genutzt worden. Die Logistikhalle verfügt über insgesamt 72 Außentore, die von LKW angefahren werden können, um die entsprechenden Waren aus- oder einzuladen.

Bereits im Zeitpunkt des Kaufes befanden sich insgesamt 834 Hochregallager in der Lagerhalle. Der Voreigentümer F hatte davon 631 Stück im Baujahr 1987 und weitere 203 Stück im Jahr 2000 erworben. Die Hochregallager haben eine Höhe von neun Metern, die Lagerhalle weist eine Höhe von elf Metern auf. Die einzelnen Regalreihen sind etwa 100 Meter lang, der Abstand zwischen den Regalreihen beträgt ca. 3,60m. Die Hochregale sind durch ca. 40cm lange Schrauben fest im Boden verankert, es besteht im Übrigen jedoch keine Verbindung zum Gebäude, weder zu den Außenwänden, noch zum Dach bzw. zur Dachkonstruktion. Die Hochregallager werden nicht automatisiert betrieben.

4

Die D vermietete ab dem 01.10.2014 eine Teilfläche des Objekts von 12.523,19 qm (11.901,16 qm Hallenfläche und 622,03 qm Bürofläche) an die Firma G (im Folgenden: Firma G) zu einem Mietzins in Höhe von 78.238,62 € (Grundmiete 53.593,73 € zzgl. Nebenkosten i.H.v. 12.147,49 € und Umsatzsteuer 12.491,88 €). Der einheitliche Mietzins pro Quadratmeter, sowohl für die Hallenfläche als auch für die Büroflächen, betrug 4,28 € Grundmiete pro Monat (Kaltmiete ohne Nebenkosten). Im Vorfeld zur Vermietung wurden nicht benötigte Kühlflächen entfernt und weitere (neue) Hochregale auf Kosten der Vermieterin, der D, eingebaut. Insgesamt überließ die D 707 Hochregale an die Firma G (s. Wertschätzung des Sachverständigenbüros H, Bl. 154 der Gerichtsakte). Für das Mietverhältnis wurde eine Laufzeit bis zum 30.09.2024 mit zweimaliger fünfjähriger Verlängerungsoption für den Mieter vereinbart (§ 3 Abs. 2 des Mietvertrages). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Mietvertrag zwischen der D und der Firma G (Bl. 67 ff. der Rechtsbehelfsakte) verwiesen.

5

Die andere Teilfläche von ca. 9.504qm (ca. 7.750qm Hallenfläche und ca. 1.754qm Bürofläche) vermietete die D ab dem 01.03.2014 des Jahres 2014 an die Firma J (Im Folgenden Firma J) zu einem Mietpreis in Höhe von pauschal 35.000 € kalt pro Monat netto. Dabei wurde für die Hallenfläche ein Quadratmeterpreis von 3,49 € pro qm und für die Büroflächen von 4,52 € pro qm zugrunde gelegt. Hinzu kamen Nebenkostenvorauszahlungen in Höhe von 8.078 €. Insgesamt überließ die D 172 Hochregale an die Firma J (s. Wertschätzung des Sachverständigenbüros H, Bl. 154 der Gerichtsakte). Dazu heißt es in § 3 des Mietvertrages (Bl. 113 der Vertragsakte): *„Die im Mietobjekt vorhandenen Regale können kostenfrei vom Mieter genutzt werden. Dem Vermieter obliegt keine Instandhaltungs- und Reparaturpflicht der vorhandenen Regalanlage.“* In der Anlage 3 zum Mietvertrag wurde vereinbart, dass die Firma J u.a. weitere Regale in das Mietobjekt einbauen darf (Bl. 136 der Vertragsakte). Hierfür wurde vom Architekten ein Betrag in Höhe von 130.000 € (ohne Einbau) geschätzt (Kostenschätzung des Architekten K, Bl. 137 der Vertragsakte). Für das Mietverhältnis wurde eine Laufzeit bis zum 28.02.2024 mit zweimaliger fünfjähriger Verlängerungsoption für den Mieter vereinbart (§ 3 Abs. 2 des Mietvertrages). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Mietvertrag zwischen der D und der Firma J (Bl. 110 ff. der Vertragsakte) verwiesen.

6

Mit Grundstückskaufvertrag vom 12.10.2018 (Bl. 4 ff der Vertragsakte) verkaufte die D das Grundstück mit Wirkung zum 01.11.2018 zu einem Kaufpreis von insgesamt 18 Mio. €, wovon ausweislich des Kaufvertrages ein Teilbetrag in Höhe von 2.315.750 € auf den Grund und Boden, ein Teilbetrag in Höhe von 12.177.250,00 € auf das Gebäude und ein weiterer

7

Teilbetrag in Höhe von 3.507.000 € auf Inventargegenstände (Anlage 1 zum Kaufvertrag, Bl. 14 der Vertragsakte) entfiel. Dabei wurden die Hochregale, die Sprinkleranlage für die Regale, Hebebühnen und Spinde/Umkleideschränke im Gesamtwert von 1.871.325 € nicht der Grunderwerbsteuer unterworfen. Für die Hochregale wurde insgesamt ein Wert in Höhe von 615.300 € zugrunde gelegt (an die Firma J überlassene Hochregale: 120.400, an die Firma G überlassene Hochregale: 494.900 €, s. Bl. 26 der Vertragsakte). Die Besitzübergabe/der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgte gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 des Kaufvertrages, nachdem der Kaufpreis am 28.12.2018 gezahlt worden war, zum 01.01.2019 um 0 Uhr.

Im Rahmen der Gewerbesteuererklärung 2017 beantragte die D die Anwendung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG. 8

Mit Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom 17.12.2018 (Bl. 10 der Gewerbesteuerakte) gewährte der Beklagte die erweiterte Kürzung in Höhe von 567.150 € zunächst für das Jahr 2017 und setzte den Gewerbesteuermessbetrag unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 AO) in Höhe von Null Euro fest. 9

Im Rahmen der Gewerbesteuererklärung 2018 beantragte die D die Gewährung einer erweiterten Kürzung in voller Höhe des Gewinns sowie der Hinzurechnungen in Höhe von 9.659.719 € (Bl. 11 R der Gewerbesteuerakte). 10

Mit nach § 164 Abs. 2 AO geändertem Gewerbesteuermessbescheid 2017 vom 31.07.2020 setzte der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag 2017 in Höhe von 5.778,00 € fest (Bl. 127 der Rechtsbehelfsakte). 11

Mit Gewerbesteuermessbescheid 2018 vom 31.07.2020 setzte der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 337.183,00 € fest (Bl. 129 der Rechtsbehelfsakte). 12

Hiergegen legte die Klägerin jeweils fristgerecht Einsprüche ein. Sie trägt vor, dass die bilanzielle Verbuchung aller Wirtschaftsgüter als Betriebsvorrichtungen lediglich aus Vereinfachungsgründen erfolgt sei. Bei näherer Betrachtung sei dies nicht korrekt, da es sich insgesamt um Gebäudebestandteile handele und nicht um Betriebsvorrichtungen. Insbesondere die Hochregallager erfüllten die Voraussetzungen des Gebäudebegriffes, da diese Schutz gegen Witterungseinflüsse durch eine räumliche Umschließung böten. Zwar hätten die Regale keine eigene Dachkonstruktion und seien nicht mit dem Dach der Halle verbunden. Aufgrund der Höhe der Regale und der eingelassenen Regalböden könne jedoch nur bei Windstille und einem komplett senkrechten Niederschlag von einem nur eingeschränkten Schutz ausgegangen werden. Selbst wenn man die Hochregale nicht als Gebäude(bestandteil), sondern als Betriebsvorrichtung ansehe, sei die Mitüberlassung jedenfalls unschädlich. Zum einen sei die Nutzungsüberlassung der Hochregallager unentgeltlich erfolgt, da der Mietzins ausschließlich für die in den Mietverträgen näher bezeichneten Flächen und nicht für die Hochregallager gezahlt worden sei. Zum anderen stelle die Mitüberlassung der Hochregallager einen zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und –nutzung dar und die Mitvermietung sei nicht von wirtschaftlichem Gewicht. Bei der streitbefangenen Lagerhalle sei zwangsläufig erforderlich, dass diese mit ausreichend hohen Hochregallagern ausgestattet sei und über entsprechende sogenannte Palettenkapazitäten verfüge, da die Lagerhalle ansonsten nicht bzw. nicht wirtschaftlich sinnvoll vermietet werden könne. Dafür spreche insbesondere auch die Höhe der Halle, da ohne entsprechende Zwischengeschosse eine anderweitige Nutzung der Halle (z.B. als Büroimmobilie) nicht in Betracht komme. Auch sei die Mitvermietung des Hochregallagers nicht von wirtschaftlichem Gewicht, da die absolute 13

Grenze des BFH von 1 Million DM/511.291 € aufgrund der Anschaffungskosten des Hochregallagers in Höhe von 437.929 € nicht überschritten sei. Auch die relative Grenze in Höhe von 10% sei deutlich unterschritten, da den Anschaffungskosten in Höhe von 437.929 € Anschaffungskosten des Gebäudes in Höhe von ca. 8,6 Mio. € entgegenstünden.

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.05.2021 wies der Beklagte die Einsprüche der D als unbegründet zurück. Das Hochregallager stelle kein Gebäude dar, da es an einer Verbindung zwischen dem Hochregallager und den Außenwänden sowie dem Dach fehle und das Lager mithin keine Stützfunktion für das Gebäude erfülle. Das Hochregallager entfalte (ohne die Umschließung durch die Lagerhalle) auch keine hinreichende eigenständige Schutzfunktion vor Witterungseinflüssen. Auch sei die Überlassung der Hochregallager nicht unentgeltlich erfolgt. Soweit der Mietvertrag mit der Firma J vorgesehen habe, dass die im Mietobjekt vorhandene Regalanlage kostenfrei durch den Mieter mitgenutzt werden könne, so entfalle wirtschaftlich betrachtet ein Teil des Mietzinses auf die Überlassung quantitativ wesentlich werthaltiger Anlagegüter, so dass von einer entgeltlichen Mitüberlassung auszugehen sei. Dies zeige auch der Vergleich der Mietverträge mit den Mietern J und G. Der Mieter J habe auf eigene Kosten noch eigene Hochregallager eingebaut und einen Mietzins in Höhe von 3,49 €/qm für die Lagerfläche gezahlt. Die Firma G habe die vorhandene Regalierung genutzt und einen ungleich höheren Mietzins in Höhe von 4,28 €/qm gezahlt. Die Mitüberlassung der Betriebsvorrichtung Hochregallager sei auch nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksnutzung anzusehen. Die überlassenen Regalanlagen bedienten ein betriebsspezifisches funktionales Mieterbedürfnis. Das Gebäude sei auch nicht ohne die Regalierung nicht vermietbar gewesen, da jedenfalls der Mieter G das Gebäude zum Teil auch ohne Regalierung angemietet und eigene Regale habe einbauen lassen. Selbst wenn man die Mitüberlassung der Betriebsvorrichtung Hochregallager als zwingend notwendigen Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksnutzung ansehen würde und auch eine Bagatellgrenze anerkennen würde, so wäre eine solche jedenfalls überschritten. Es könne nicht von einem Kaufpreis für die Hochregallager von nur 437.929 € ausgegangen werden, da im Anschaffungspreis von 8.052.000 € bereits die Anschaffungskosten für die Hochregalierungen enthalten gewesen seien.

14

Mit ihrer am 23.06.2021 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren gerichtlich weiter. Die Hochregallager stellen Gebäude im Sinne des § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG dar. Bauwerke seien als Gebäude anzusehen, wenn sie durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse gewährten, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestatteten, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest seien. Der Begriff der räumlichen Umschließung, die Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren soll, setze allerdings nicht voraus, dass das Bauwerk an allen Seiten Außenwände habe. Selbst wenn Außenwände an allen Seiten fehlten, könne ein Gebäude vorliegen, wenn das Bauwerk nach der Verkehrsauffassung einen Raum umschließe und dadurch gegen Witterungseinflüsse schütze. Die Hochregallager böten auch einen Schutz vor Witterungseinflüssen wie Regen, Wind, Sonneneinstrahlung oder Schneefall. Auch wenn die Regalierungen nicht über geschlossene Seitenwände verfügten, sondern vielmehr weitestgehend offen seien, schützten sie vor Witterungseinflüssen durch die eingelassenen Regalböden und die Querstreben. Diese trügen dazu bei, dass Wind, Regen und erst Recht Sonneneinstrahlungen abgehalten und die Flächen zwischen den Regalreihen somit vor Witterungseinflüssen geschützt würden. Im Übrigen sei nach der Rechtsprechung anerkannt, dass auch bei vollständigem Fehlen von Außenwänden ein Schutz vor Witterungseinflüssen gegeben sein könne, so dass an die seitlichen Umschließungen keine allzu hohen Anforderungen gestellt werden dürften. Darüber hinaus gewährleisteten die Hochregallager auch nach oben hin einen hinreichenden Schutz vor

15

Witterungseinflüssen. Zwar verfügten diese nicht über eine eigene Dachkonstruktion und seien auch nicht mit dem Dach der Logistikhalle verbunden. Jedoch schützten diese bereits aufgrund ihrer enormen Höhe von neun Metern und den eingelassenen Regalböden vor Witterungseinflüssen: Die zwischen den einzelnen Hochregallagern liegenden Flächen würden insbesondere durch die obersten Regalböden vor Niederschlägen und Sonneneinstrahlung geschützt. Nach den Anforderungen der Rechtsprechung sei es nicht erforderlich, dass die zu beurteilende Konstruktion einen vollständigen Schutz vor Witterungseinflüssen gewährleisten müsse. Vielmehr genüge es, wenn die Konstruktion – wie z.B. eine Tankstellenüberdachung – teilweisen Schutz vor Witterungseinflüssen biete. Die Hochregallager dienten auch dem Aufenthalt von Menschen. Die zwischen den Hochregallagern befindlichen Flächen würden während der Arbeitszeit von Menschen genutzt. Dies genüge, da es ausreichend sei, wenn das Objekt so beschaffen sei, dass dem Menschen ein mehr als nur vorübergehender Aufenthalt möglich sei. Nicht erforderlich sei, dass das Objekt zum Aufenthalt von Menschen bestimmt sei. Die Hochregale seien auch fest mit dem Grund und Boden verbunden. Die Regale seien durch ca. 40cm lange Schrauben fest im Boden verankert, zudem sei bereits aufgrund des hohen Eigengewichts der einzelnen Regalierungen eine feste Verbindung mit dem Grund und Boden gegeben. Auch seien die Regalierungen beständig, da sie aus hochwertigen Material gefertigt seien. Die Standfestigkeit sei bereits deshalb gegeben, weil diese einer Baugenehmigung bedürften und im Rahmen der Anzeige der Baufertigstellung eine Bescheinigung eines staatlich anerkannten Sachverständigen (Statiker) vorzulegen sei, wonach die bauliche Anlage über eine ausreichende Standsicherheit verfüge. Selbst wenn man die Hochregallager nicht als Gebäude, sondern als Betriebsvorrichtungen ansähe, so sei die Mitüberlassung dieser Betriebsvorrichtungen dennoch unschädlich. Die Überlassung der Hochregallager sei unentgeltlich erfolgt. In den Mietverträgen mit den Firmen G und J sei Mietgegenstand die jeweils bezeichnete Gewerbefläche. Die Verträge enthielten keinerlei Regelungen dazu, dass neben den Flächen auch die Hochregallager Mietgegenstand seien. Soweit der Beklagte die Entgeltlichkeit mit dem höheren Mietzins der Firma G im Vergleich mit der Firma J begründe, so übersehe der Beklagte, dass es sich bei der Immobilie um eine gewerbliche Spezialimmobilie handele und nicht etwa eine Wohnimmobilie. Demnach werde der Mietzins für jeden Vertrag individuell ausgehandelt und nicht etwa durch Multiplikation der Grundfläche mit der ortsüblichen Miete ermittelt. Darüber hinaus seien die Verträge nicht miteinander vergleichbar. Während der Mietvertrag mit der Firma J zwischen Hallenfläche (3,49 €/qm) und Büro- und Sozialflächen (4,52 €/qm) preislich differenziere, lege der Mietvertrag mit der Firma G einen einheitlichen Preis für diese beiden Flächen fest. Die unterschiedlichen Preise basierten auch darauf, dass es sich bei der Hallenfläche um unterschiedlich zusammengesetzte Nutzflächen handele. Die im Mietvertrag einheitlich als Hallenfläche bezeichneten Bereiche setzten sich aus Hochregallager, Kommissionsbereich, Wareneingang, Packtischen und sonstigen Flächen zusammen. Der höhere Preis basiere daher auch auf einer anderen Zusammensetzung der Flächen. Darüber hinaus seien aufgrund dieser unterschiedlichen Flächenzusammenstellung auch andere Betriebskosten vereinbart. Hinzu komme, dass in den Verträgen auch eine unterschiedliche Anzahl kostenlos überlassener Stellplätze enthalten sei. Hieraus könne keine versteckte Entgeltlichkeit der Hochregallagerüberlassung abgeleitet werden. Selbst wenn man eine entgeltliche Überlassung von Betriebsvorrichtungen annehme, so sei diese unschädlich, weil die Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen unschädlich sei, wenn diese als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und –nutzung anzusehen sei (sog. qualitatives Element) und die Mitvermietung nicht von wirtschaftlichem Gewicht sei (sog. quantitatives Element). Das qualitative Element sei im Streitfall erfüllt, da die Halle ausschließlich als Logistikzentrum gedient haben solle und daher nach Maßgabe dieser speziellen Anforderungen konzipiert und erbaut worden sei. Vor

diesem Hintergrund sei die Halle mit 72 Außentoren gebaut worden, die ausschließlich dem Be- und Entladen von LKW gedient hätten. Bei einer elf Meter hohen Halle sei es nahezu zwangsläufig, dass diese mit ausreichend hohen Hochregallagern ausgestattet sei und über entsprechend große Palettenkapazitäten verfüge, um den Anforderungen des Mietermarktes an ein Logistikzentrum gerecht zu werden. Ohne die vermietetseitige Ausstattung einer Logistikhalle mit Hochregallagern würde eine Logistikhalle mit dieser Größe nicht bzw. nicht wirtschaftlich sinnvoll vermietet werden können. Durch den Bau in die Höhe hätten entsprechend große Palettenkapazitäten geschaffen werden sollen. Ohne den Einbau der Hochregale hätte die Höhe der Halle nur durch den Einbau von Zwischengeschossen sinnvoll (z.B. als Büroimmobilie) genutzt werden können. Bei Logistikimmobilien sei es gängige Praxis, dass diese in der Regel nur für einen relativ kurzen Zeitraum (etwa zwei bis fünf Jahre) angemietet würden. Hintergrund sei, dass die Logistikunternehmer die Mietvertragslaufzeit an die Laufzeit des Logistikvertrages mit ihren Auftraggebern koppelten. Vor diesem Hintergrund sei es gängige Praxis, dass Logistikhallen durch den Vermieter mit den erforderlichen Hochregallagern ausgestattet seien. Ohne die Ausstattung mit Hochregallagern sei eine Logistikhalle für den Mieter nicht wirtschaftlich sinnvoll nutzbar, da die Anschaffung eigener Hochregallager unter Berücksichtigung der kurzen Mietdauer ökonomisch nicht sinnvoll sei. Auch die Voraussetzungen des quantitativen Elements seien im Streitfall erfüllt. Die Gesamtanschaffungskosten der Regale betragen 351.329 € und lägen damit sowohl unter der absoluten Bagatellgrenze von 1 Mio.DM/511.291 € als auch unter der relativen Bagatellgrenze von 5% bzw. 10% der Gesamtanschaffungskosten.

Die Klägerin beantragt, 16

die Gewerbesteuermessbescheide 2017 und 2018 vom 31.07.2020 in Gestalt der 17
Einspruchsentscheidung vom 28.05.2021 dahingehend abzuändern, dass die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 Gewerbesteuergesetz in Höhe von 567.150 € (2017) und 9.659.719 € (2018) gewährt wird und die Gewerbesteuermessbeträge auf 0,00 Euro festgesetzt werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 18

Das Finanzamt beantragt, 19

die Klage abzuweisen, 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

Es ist der Auffassung, dass Hochregallager, anders als eine Tankstellenüberdachung, keinen 22
bzw. nur einen als untergeordnet zu bezeichnenden Schutz gegen Witterungseinflüsse böten. Der Schutz vor Witterungseinflüssen sei auch – anders als bei einer Tankstellenüberdachung – nicht der Zweck von Hochregallagern. Die Hochregallager im Streitfall stellten daher Betriebsvorrichtungen dar.

Die Mitüberlassung der Hochregale sei auch entgeltlich erfolgt. Die Hochregale seien in den 23
Anlagen zu den Mietverträgen eingezeichnet. Zudem seien die Vertragsparteien unter Berücksichtigung der Gesamtumstände ganz offensichtlich davon ausgegangen, dass die Hochregale Vertragsgegenstand seien. So führe die Klägerin selbst aus, dass eine Vermietung aus ihrer Sicht nur mit den Hochregalen möglich sei. Zudem sei der Vertrag auch unter Einbeziehung der Hochregale vollzogen worden, da die Hochregale durch die Mieterinnen genutzt worden seien, was wiederum dafür spreche, dass diese Vertragsbestandteil gewesen seien. Bei wertender Betrachtung, insbesondere vor dem

Hintergrund, dass die Halle nach Darstellung der Klägerin ohne die Hochregale nicht vermietbar gewesen sei, müsse man davon ausgehen, dass die Mitvermietung der Hochregale als Vertragsbestandteil angesehen werden müsse und ein Teil des geschuldeten Mietzinses auf die Mitvermietung entfallen sei. Unerheblich sei, dass in einem Vertrag schriftlich festgehalten worden sei, dass die Nutzung der Regale kostenfrei erfolgen könne. Eine solche Vereinbarung sei unwirksam bzw. steuerrechtlich nicht zu berücksichtigen, wenn die Vertragsparteien – wie im Streitfall – tatsächlich von etwas Anderem ausgegangen seien und den Vertrag entsprechend vollzogen hätten. Auch sei die Argumentation der Klägerin, die den unterschiedlichen Quadratmeterpreis der Vermietung an die Firmen G und J mit der unterschiedlichen Zusammensetzung der Flächen begründe, nicht schlüssig. Lege man ein derartiges Verständnis zugrunde, so müsse der Preis bei der Firma G deutlich niedriger angesetzt werden, da hier der Großteil der Flächen aus Hochregallagerflächen bestehe. Die Überlassung der Hochregale sei nicht zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksnutzung gewesen (qualitatives Element). Es handele sich insbesondere nicht um eine Spezialimmobilie, die mit einem Silo vergleichbar sei. Hierfür spreche, dass die Anzahl der Hochregale sukzessive erweitert wurde. Zudem habe die Firma J den Mietvertrag zunächst ohne Regale abgeschlossen und die Materialkosten für die Installation (weiterer) Regale selbst übernommen. Dies zeige, dass der Abschluss eines Mietvertrages auch ohne Regale möglich gewesen sei. Auch sei eine andere Nutzung der Halle ohne Regale möglich. So habe der Voreigentümer F die Flächen teilweise als Kühlhaus genutzt. Aber auch weitere Nutzungsformen wie etwa eine Lagerung von Großmaschinen und ein Umbau zu einem Sportzentrum seien möglich. Zudem seien die Hochregale nicht untrennbar mit dem Gebäude verbunden. Eine Entfernung der Regale sei nicht mit einem erheblichen Aufwand verbunden. Auch das quantitative Element sei nicht erfüllt, da die Firma J bereit gewesen sei, allein für die Erweiterung der Hochregallager Materialkosten in Höhe von 130.000 € zu tragen. Insgesamt ergebe sich ein Zeitwert der Hochregale von 437.929 €, was 3,24% des Grundbesitzwertes ausmache. Da der BFH Anschaffungskosten in Höhe von 1 Mio. DM (511.291,88 €) als schädlich angesehen habe, gelte dies auch für den Wert im Streitfall, der nur 73.000 € unter der vom BFH genannten Größe liege.

In der Sache hat am 04.11.2024 ein Erörterungstermin vor dem Berichterstatter und am 12.03.2025 eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden. Auf das Protokoll des Erörterungstermins und die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen. 24

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 25

I. Die Klage ist begründet. 26

Die angefochtenen Gewerbesteuermessbetragsbescheide 2017 und 2018 vom 31.07.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.05.2021 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO). 27

Der Beklagte hat zu Unrecht die Anwendung der erweiterten gewerbsteuerlichen Kürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) verneint. Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen ist im Streitjahr 2017 um 567.150 € und im Streitjahr 2018 um 9.659.719 € zu kürzen. 28

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird zur Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmens gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. An Stelle dieser Kürzung findet nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem 29

Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern eine Kürzung der Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen in der Höhe des anteiligen Gewerbeertrags statt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sog. erweiterte Kürzung).

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. Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich aus § 68 des Bewertungsgesetzes (BewG). Danach gehören zum Grundvermögen u.a. der Grund und Boden, die Gebäude, die sonstigen Bestandteile und das Zubehör (§ 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG), nicht aber Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören (Betriebsvorrichtungen), auch wenn sie wesentliche Bestandteile sind, § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG (BFH-Urteil vom 11.04.2019 – III R 36/15, BStBl. II 2019, 705). Zu den Betriebsvorrichtungen gehören alle Vorrichtungen, mit denen ein Gewerbe unmittelbar betrieben wird (BFH-Urteil vom 11.12.1991 – II R 14/89, BStBl. II 1992, 278, Rdn. 9; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Rdn. 59)

1. Entgegen der Auffassung der Klägerin stellen die Hochregallager keine unselbständigen Gebäudebestandteile, sondern Betriebsvorrichtungen dar. 31

Als Gebäude ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein Bauwerk anzusehen, das durch räumliche Umschließung Schutz gegen äußere Einflüsse/Witterungseinflüsse gewährt, den nicht nur vorübergehenden Aufenthalt von Menschen gestattet, fest mit dem Grund und Boden verbunden sowie von einiger Beständigkeit und standfest ist (BFH-Urteil vom 09.07.2009 – II R 7/08, BFH/NV 2009, 1609; BFH-Urteil vom 28.05.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693 m.w.N.; Schnitter in Wilms/Jochum, BewG, § 68 Rdn. 44). 32

a) Zwar gestattet ein manuell gesteuertes Hochregallager, anders als ein vollautomatisiertes Hochregallager (BFH-Urteil vom 18.03.1987 – II R 222/84, BStBl. II 1987, 551, Rdn. 14), grundsätzlich den Aufenthalt von Menschen. Anders als ein vollautomatisiertes Hochregallager (BFH-Urteil vom 18.03.1987 – II R 222/84, BStBl. II 1987, 551) stellt ein manuell betriebenes Hochregallager mithin nicht stets bereits aus diesem Grund eine Betriebsvorrichtung dar (BFH-Urteils vom 28.05.2003 – II R 41/01, BStBl. II 2003, 693). 33

b) Im Streitfall entfaltet das Hochregallager jedoch keinen Schutz gegen äußere Witterungseinflüsse durch räumliche Umschließung. 34

Der Begriff der räumlichen Umschließung, die Schutz gegen Witterungseinflüsse gewähren soll, setzt zwar nicht voraus, dass das Bauwerk an allen Seiten Außenwände hat. Selbst wenn Außenwände an allen Seiten fehlen, kann daher ein Gebäude vorliegen, wenn das Bauwerk nach der Verkehrsauffassung einen Raum umschließt und dadurch gegen Witterungseinflüsse schützt (BFH-Urteil vom 28.09.2000 – III R 26/99, BStBl. II 2001, 137; Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 68 Rdn. 58; Schnitter in Wilms/Jochum, BewG, § 68 Rdn. 48). 35

Das Merkmal „Schutz gegen Witterungseinflüsse durch räumliche Umschließung“ ist aber nur erfüllt, wenn eine Begrenzung des Bauwerks nach unten durch den Fußboden bzw. die Erdoberfläche und nach oben durch eine ausreichende Überdachung gegeben ist (Schnitter in Wilms/Jochum, BewG, § 68 Rdn. 48). 36

Nach Auffassung des Senats gewähren die Hochregallager im Streitfall keinen Schutz gegen äußere (Witterungs-)Einflüsse durch räumliche Umschließung. Die Hochregallager sind an der Vorderseite offen, damit sie mit Paletten beladen werden können. Sie verfügen auch über kein eigenständiges Dach. Die Zwischenböden/Regalböden können aufgrund ihrer geringen Breite/eines fehlenden Dachüberstandes ein Dach nicht ersetzen (vgl. Halaczinsky in Rössler/Troll, BewG, § 68 Rdn. 61; Schnitter in Wilms/Jochum, BewG, § 68 Rdn. 50 sowie Gleichlautende Ländererlasse zur Abgrenzung des Grundvermögens von den Betriebsvorrichtungen vom 05.06.2013, BStBl. I 2013, 734, Tz. 2.3: Breite der Überdachung muss mindestens die doppelte mittlere leichte Höhe aufweisen). Der Schutz der eingelagerten Waren vor äußeren Einflüssen wird im Streitfall nicht durch die Seitenwände bzw. die Regalböden, sondern durch die Wände und das Dach der Halle gewährleistet. Anders als im vom BFH mit Urteil vom 28.05.2003 (Az: II R 41/01, BStBl. II 2003, 693) entschiedenen Fall erfüllen die Hochregallager im Streitfall auch keine Doppelfunktion derart, dass die Regalreihen zur Standfestigkeit der Umschließung durch die Halle dienen. Im vom BFH entschiedenen Fall handelte es sich um ein Hochregal in sog. Silobauweise, d.h. die Nutz-, Decken-, Schnee- und Windlast wurde über die Regalstützen abgeleitet (s. das vorinstanzliche Urteil: FG Brandenburg, Urteil vom 3 K 1334/99 BG, EFG 2001, 1260). Im Streitfall entfalten die Hochregallager, die zum Teil auch erst später/nachträglich eingebaut wurden, keine statische Funktion für das Gebäude. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig.

Mittels der Hochregallager haben die Mieter auch unmittelbar ihr Gewerbe betrieben, sie benötigten diese aus logistischen Gründen. 38

2. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die Hochregallager den Mietern nicht insgesamt unentgeltlich überlassen worden. Die Mitüberlassung an die Firma G war nach Auffassung des Senats entgeltlich. Dagegen war die Mitüberlassung an die Firma J unentgeltlich. 39

Entgegen dem Wortlaut des § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG sind die nicht in der Vorschrift ohnehin als ausdrücklich erlaubt angeführten Tätigkeiten nur dann kürzungsschädlich, wenn diese entgeltlich erfolgen (BFH, Beschluss vom 21.07.2016 – IV R 26/14, BStBl. II 2017, 202, Rdn. 31, 64; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rdn. 126; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Rdn. 40). 40

Die Frage, ob Betriebsvorrichtungen Gegenstand eines Mietvertrages sind, ist nach zivilrechtlichen Kriterien zu beurteilen (BFH, Urteil vom 28.11.2019 - III R 34/17, BStBl. II 2020, 409, Leitsatz 2). Ist der vertragliche Ausschluss von Betriebsvorrichtungen im Mietvertrag zivilrechtlich wirksam, ist er grundsätzlich auch steuerrechtlich zu beachten (BFH-Urteil vom 11.01.2024 – IV R 24/21, BFH/NV 2024, 769, Rdn. 29). 41

Der vertragliche Ausschluss wäre insbesondere dann unwirksam, wenn es sich insoweit um ein Scheingeschäft handeln würde. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn sich die Vertragsparteien über den Scheincharakter des Rechtsgeschäfts einig sind, indem sie die notwendigen Folgerungen aus dem Vertrag nicht ziehen (BFH-Urteil vom 11.01.2024 – IV R 24/21, BFH/NV 2024, 769, Rdn. 56 m.w.N.). Ein Scheingeschäft im Sinne von § 41 Abs. 2 AO kann zum Beispiel gegeben sein, wenn die Parteien eines Mietvertrags Betriebsvorrichtungen, deren Aufwand der Vermieter getragen hat, aus dem Vertragsverhältnis herausnehmen und ansonsten hierzu keine eigenen Regelungen treffen, sodass im wirtschaftlichen Ergebnis der Mietzins doch zum Teil auf Betriebsvorrichtungen entfällt (BFH-Urteil vom 28.11.2019 - III R 34/17, BFHE 267, 398, BStBl. II 2020, 409, Rdn. 21; BFH-Urteil vom 11.01.2024 – IV R 24/21, BFH/NV 2024, 769, Rdn. 56). 42

Aus dem Fehlen einer gesonderten Entgeltvereinbarung für Betriebsvorrichtungen kann nicht geschlossen werden, dass eine Unentgeltlichkeit der Mitüberlassung vorliegt. Es bedarf in diesen Fällen der Feststellung, ob ein Teil der Gesamtmiete auf die Betriebsvorrichtungen entfällt (Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Rdn. 6). 43

Im Streitfall sind die Hallenflächen einschließlich der Betriebsvorrichtungen entgeltlich an die Firma G vermietet worden. Die Hochregale wurden der Firma G mit überlassen und von dieser genutzt, der Mietvertrag enthält auch keinen vertraglichen Ausschluss hinsichtlich der Betriebsvorrichtungen. Für eine entgeltliche Mitvermietung spricht ferner, dass die D als Vermieterin nach Entfernung der Kühlflächen noch gemäß vertraglicher Vereinbarung im Mietvertrag auf eigene Kosten weitere neue Hochregale eingebaut hat (s. Anlage zum Mietvertrag, Beauftragung der Firma L, Bl. 40 der Rechtsbehelfsakte). Ohne die Hochregale wäre die Halle nur sehr eingeschränkt nutzbar gewesen, da sich die Lagerfläche dadurch um ein Vielfaches vermindert hätte. Der Senat ist deshalb davon überzeugt, dass die Vermietung an die Firma G ohne die Regale nicht bzw. nur zu einem deutlich geringeren Preis zustande gekommen wäre. Der Senat geht insoweit von der Vereinbarung eines einheitlichen Mietpreises für die Vermietung des Gebäudes sowie der Betriebsvorrichtungen aus. 44

Der Firma J sind die Regale demgegenüber unentgeltlich zur Nutzung überlassen worden. Die D hat im Mietvertrag mit der Firma J ausdrücklich vereinbart, dass die Nutzung der Regale kostenfrei erfolgen könne. Nach Auffassung des Senates liegt insoweit auch kein Scheingeschäft vor, da die kostenfreie Überlassung vor dem Hintergrund erfolgt ist, dass die Klägerin als Vermieterin für die Regale keine Instandhaltungs- und Reparaturpflicht übernommen hat. Die Nichtübernahme dieser Pflicht ist auch nachvollziehbar, da die Regale teilweise bereits aus dem Jahr 1987 stammten. Die unentgeltliche Überlassung der Regale ist auch deshalb glaubhaft, weil die Firma J – anders als die Firma G – die Kosten für weitere (neu einzubauende) Regale selbst zu tragen hatte. 45

3. Allerdings ist die Mitüberlassung der Hochregale, soweit diese gegenüber der Firma G entgeltlich erfolgt ist, als für die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung unschädliche Nebentätigkeit anzusehen. 46

Der Begriff der Ausschließlichkeit der Verwaltung eigenen Grundbesitzes ist qualitativ, quantitativ und zeitlich zu verstehen (BFH-Urteil vom 26.02.2014 - I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395, Rdn. 18; BFH-Urteil vom 15.06.2023 - IV R 6/20, BFH/NV 2023, 1190, Rdn. 27). 47

a) Nebentätigkeiten liegen innerhalb des von diesem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind nicht kürzungsschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes i.e.S. dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können, sog. qualitatives Kriterium (BFH, Urteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BStBl. II 2019, 705; BFH-Urteil vom 28.11.2019 - III R 34/17, BStBl. II 2020, 409; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Rdn. 129). 48

Die Rechtsprechung des BFH setzt das Merkmal „zwingend notwendig“ mit „unentbehrlich“ gleich (BFH, Urteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, juris; Beschluss vom 07.04.2011 IV B 157/09, juris). Ein derartiger funktionaler Zusammenhang der Betriebsvorrichtungen mit dem Grundvermögen liegt insbesondere bei Spezialimmobilien nahe (Mies/Behrends/Schumacher, BB 2007, 810, 813). Auch eine feste Verbindung der Betriebsvorrichtung mit dem Grundstück spricht für eine Unentbehrlichkeit und damit die Erfüllung des qualitativen Kriteriums (Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9; Rdn. 129; Gosch in Brandis/Heuermann, GewStG, § 9 Rdn. 71; Wagner in 49

Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Rdn. 63).

Ob die Voraussetzungen für ein unschädliches Nebengeschäft vorliegen, ist dabei anhand objektiver Umstände festzustellen und nicht nach den Beziehungen zwischen dem Steuerpflichtigen einerseits und seinen tatsächlichen Geschäftspartnern andererseits zu beurteilen (BFH, Urteil vom 11.04.2019 – III R 36/15, BStBl. II 2019, 705, Rdn. 27; BFH-Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BStBl. II 2020, 405, Rdn. 28). Ein unschädliches Nebengeschäft ist zu verneinen, wenn die Grundstücksverwaltung und –nutzung zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft hätte durchgeführt werden können (BFH, Urteil vom 11.04.2019 – III R 36/15, BStBl. II 2019, 705, Rdn. 27; BFH-Urteil vom 18.12.2019 – III R 36/17, BStBl. II 2020, 405, Rdn. 28; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28.03.2024 - 1 K 134/22, juris, Rz. 47; FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22, juris, Rdn. 60).

Nicht relevant ist, ob die Überlassung auch bei einer hypothetischen anderweitigen Gebäudenutzung als unentbehrlich anzusehen wäre. Dem Steuerpflichtigen ist ein, wenngleich angesichts der gebotenen restriktiven Auslegung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begrenzter, unternehmerischer Beurteilungsspielraum zuzugestehen. Es kommt insofern nicht darauf an, ob die Nebentätigkeit (hier die Mitvermietung der Betriebsvorrichtung) die einzig denkbare oder im Vergleich zu sämtlichen Alternativen die wirtschaftlich sinnvollste Grundstücksnutzung ist (FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22, Rdn. 66, juris; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28.03.2024 - 1 K 134/22, Rdn. 47, juris; so auch FG Düsseldorf, Urteil vom 26.06.2023 - 10 K 2800/20 G, Rdn. 54 EFG 2023, 1148; FG Münster, Urteil vom 06.12.2018 - 8 K 3685/17 G, Rdn. 73, EFG 2019, 373). Der Steuerpflichtige muss ungeachtet der drohenden Gefahr durch die Mitvermietung die Möglichkeit haben, seinen Grundbesitz wirtschaftlich sinnvoll am Markt anbieten zu können (FG Münster, Urteil vom 28.08.2024 – 2 K 1046/22 G, juris, Rdn. 36; FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 28.03.2024 - 1 K 134/22, Rdn. 47, juris; FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22, Rdn. 66, juris; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Rdn. 66c).

Nach diesen Grundsätzen ist im Streitfall davon auszugehen, dass es sich bei dem Objekt um eine Spezialimmobilie handelt, die sinnvoller Weise nur als Lagerhalle vermietet werden konnte. Soweit der Beklagte vorträgt, dass die Halle auch anderweitig, z.B. zum Abstellen von großen Fahrzeugen oder (nach Umbau) als Sporthalle vermietbar gewesen wäre, so überzeugt dies den Senat nicht, zumal ein solcher Umbau mit erheblichen Kosten für die D als Vermieterin verbunden gewesen wäre. Unter anderem hätten die vorhandenen alten, aber noch nutzbaren Regale hierzu aufwändig ausgebaut werden müssen. Hinzu kommt, dass die Halle als Logistikhalle baurechtlich genehmigt worden ist. Für eine andersartige Nutzung (z.B. als Sport- oder Kletterhalle) wäre möglicherweise eine Nutzungsänderungserlaubnis erforderlich gewesen.

Für die Unentbehrlichkeit der Mitvermietung der Hochregale spricht bereits die feste Verbindung der Regale mit dem Grundstück, da diese durch 40cm lange Schrauben fest im Boden verankert waren (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22, Rdn. 68, juris).

Zwar kommt grundsätzlich auch eine Vermietung einer Lagerhalle ohne die Bereitstellung von Regalen durch den Vermieter in Betracht. Der Mieter müsste dann aber, um die Hallenhöhe sinnvoll nutzen zu können, selbst und auf eigene Kosten die Regale einbauen. Aufgrund der zeitlichen Beschränkung von Gewerbemietverträgen dürfte sich ein Einbau für den Mieter auf eigene Kosten (in Verbindung mit einer etwaigen Verpflichtung zum Ausbau nach Ende des Mietvertrages) aber oftmals nicht lohnen. Die Hochregale dienen mithin dazu, um die

Lagerhalle als solche überhaupt vermietbar zu machen (ebenso: FG-Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19.11.2019 – 8 K 8055/17, DStRE 2020, 859, Rdn. 54). Jedenfalls aber würde sich eine Vermietung ohne Überlassung von Hochregalen erheblich auf den Mietpreis auswirken. Wie die Klägersseite aus Sicht des Senates nachvollziehbar vorgetragen hat, ist für die Bestimmung des Mietpreises einer Lagerhalle weniger die Grundfläche der Halle, sondern vielmehr die durch die Hallenhöhe und die Anzahl der Regale bestimmte Lagerfläche (sog. Palettenkapazität) der Halle maßgeblich. Dies belegt auch die Tatsache, dass die Vermietung der Lagerflächen an die Firma G (auch wenn man die Vermietung der Büroflächen zu einem entsprechend höheren Preis herausrechnet) zu einem deutlich höheren Quadratmeterpreis erfolgt ist als die Vermietung der Lagerflächen an die Firma J, die teilweise selbst Regale angeschafft hatte.

Im Übrigen ist der Sachverhalt aus Sicht des Senates vergleichbar mit der Mitvermietung von Lastenaufzügen bei Hallengebäuden bzw. Warenhäusern oder Elevatoren im Rahmen der Vermietung eines Silos: Auch insoweit könnte der Mieter selbst diese Gerätschaften einbauen. Gleichwohl ist in der Rechtsprechung anerkannt, dass eine Mitvermietung derartiger Betriebsvorrichtungen zur sinnvollen Nutzung des Mietobjekts unentbehrlich ist (BFH-Urteil vom 04.10.2006 – VIII R 48/05, juris: Silo; FG Münster, Urteil vom 28.08.2024 – 2 K 1046/22 G, juris; FG Düsseldorf, Urteil vom 23.11.2023 - 14 K 1037/22, juris: Lastenaufzüge; Für Schwerlastregale explizit: FG-Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19.11.2019 – 8 K 8055/17, DStRE 2020, 859, Rdn. 54). 55

b) Ist der Umfang einer derartigen Nebentätigkeit gering, sog. quantitatives Kriterium, so kommt es nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot (BFH-Urteil vom 15.06.2023 – IV R 6/20, BFH/NV2023, 1190). 56

Dieses quantitative Kriterium ist nicht zu verwechseln mit einer allgemeinen Geringfügigkeitsgrenze. Eine ungeschriebene Geringfügigkeitsgrenze, bei deren Unterschreiten – trotz Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot – die erweiterte Kürzung zu gewähren ist, existierte im Streitjahr nicht (BFH-Urteil vom 15.06.2023 – IV R 6/20, BFH/NV 2023, 1190). Eine solche Geringfügigkeitsgrenze wurde durch das Fondsstandortgesetz (Gesetz vom 03.06.2021, BGBl. I 2021, 1498) erst ab dem Veranlagungszeitraum 2021 neu eingeführte Neuregelung in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG eingeführt. 57

Die Frage, wann der Umfang einer Nebentätigkeit als gering anzusehen ist, ist vom Bundesfinanzhof bislang nicht abschließend beantwortet worden. 58

Der BFH hat lediglich entschieden, dass eine absolute Obergrenze jedenfalls dann überschritten sei, wenn die Anschaffungskosten der Betriebsvorrichtungen weit über 1 Mio. DM betragen (BFH, Beschluss vom 17.11.2005 – IB 150/04, BFH/NV 2006, 609). Bis heute ist nicht entschieden, ob eine (relative) Geringfügigkeitsgrenze von 10 v.H. der auf die Betriebsvorrichtungen entfallenden Herstellungskosten, Umsätze oder Erträge ein für die Abgrenzung schädlicher Betätigungen von unschädlichen Nebentätigkeiten taugliches Unterscheidungsmerkmal abgibt (BFH-Urteil vom 26.08.1993 – IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338, Rdn. 15; BFH-Beschluss vom 07.04.2011 – IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392 Rdn. 13; BFH-Beschluss vom 27.02.2002 – IV S 7-10/01, BFH/NV 2002, 1052, Rdn. 14). In der Literatur wird bei fest mit dem Gebäude verbundenen Betriebsvorrichtungen sogar unabhängig von Wertgrenzen eine Kürzungsunschädlichkeit befürwortet (Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, § 9 Rdn. 63; Gosch in Brandis/Heuermann, GewStG, § 9 Rdn. 71). 59

Der Senat erachtet den Umfang – in Anlehnung an die ab dem Veranlagungszeitraum 2021 neu eingeführte Neuregelung in § 9 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c) GewStG – jedenfalls dann als gering, wenn die Anschaffungskosten der Betriebsvorrichtungen weniger als 5% der Gesamtanschaffungskosten ausmachen. Der Senat geht davon aus, dass in diesem Fall auch die Mieterlöse nur in dieser Höhe auf die Betriebsvorrichtungen entfallen.

Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass den Mietern nur die Hochregallager als Betriebsvorrichtungen überlassen worden sind, weitere Betriebsvorrichtungen sind nicht überlassen worden (Protokoll des Erörterungstermins vom 04.11.2024, Bl. 123 der Gerichtsakte). 61

Zudem sind nach Auffassung des Senates nur die an die Firma G überlassenen Hochregale in die Betrachtung einzubeziehen sein, da nur insoweit eine schädliche entgeltliche Überlassung vorliegt (dazu siehe oben unter Ziff. 2). 62

Danach sind nur die Anschaffungskosten für die an die Firma G überlassenen Regale in Höhe von 282.582 € (Konto 280009, siehe Übersicht zur Entwicklung des Anlagevermögens, Bl. 155 der Gerichtsakte) sowie für die Erweiterung des Regalsystems in Höhe von 86.600 € (Konto 280002, siehe Übersicht zur Entwicklung des Anlagevermögens, Bl. 155 der Gerichtsakte) in die Betrachtung einzubeziehen. Die Summe in Höhe von 369.182 € liegt deutlich unter 5% der Anschaffungskosten in Höhe von 8.808.957,91 € (Ermittlung der Anschaffungskosten im Rahmen des Jahresabschlusses 2014, Bl. 156 der Gerichtsakte). 63

Selbst wenn man – entgegen der Auffassung des Senates – auch die Anschaffungskosten der unentgeltlich an die Firma J überlassenen Regale in Höhe von 68.747 € (Konto 280005, siehe Übersicht zur Entwicklung des Anlagevermögens, Bl. 155 der Gerichtsakte) in die Betrachtung einbeziehen würde, so lägen die Anschaffungskosten für die Hochregale von dann insgesamt 437.929 € noch unter 5% der Gesamtanschaffungskosten. 64

Es bestehen auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin die vorgenannten Werte zu hoch angesetzt hat. Vielmehr war die Klägerin wegen der im Vergleich zur Gebäude-AfA höheren AfA und der geringeren Grunderwerbsteuer eher an einem hohen Ansatz der Werte der Betriebsvorrichtungen interessiert. Der Beklagte hat auf Nachfrage des Gerichts zudem mit Schreiben vom 17.01.2025 (Bl. 203 der Gerichtsakte) erklärt, dass er die Werte als zutreffend erachtet. 65

Die absolute Obergrenze von 1 Mio. DM (umgerechnet 511.291 €) ist ebenfalls nicht überschritten worden. Zudem dürfte die absolute Obergrenze aufgrund der eingetretenen Inflation höher anzusetzen sein als zum Zeitpunkt der BFH-Entscheidung vor zwanzig Jahren. 66

c) Auch liegen die Voraussetzungen der Ausschließlichkeit in zeitlicher Hinsicht vor. 67

In zeitlicher Hinsicht muss die Haupttätigkeit des Unternehmens durchgängig während des gesamten Erhebungszeitraums in der schlichten Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bestehen, um begünstigt zu sein (BFH-Urteil vom 26.02.2014 – I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395, Rdn. 18; Gosch in Brandis/Heuermann, GewStG, § 9 Rdn. 76). Anhaltspunkte für eine zeitlich nicht ausschließlich begünstigte Haupttätigkeit in den Streitjahren bestehen im Streitfall nicht. Die Besitzübergabe/der Übergang von Nutzen und Lasten erfolgte gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 des Kaufvertrages, nachdem der Kaufpreis am 28.12.2018 gezahlt worden war, zum 01.01.2019 um 0 Uhr. Insoweit besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. 68

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	69
III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	70
IV. Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die Fragen, wann eine unentgeltliche Überlassung sowie wann eine unschädliche Nebentätigkeit vorliegt (qualitatives und quantitatives Kriterium) sind von der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch nicht hinreichend/abschließend geklärt. Insbesondere sind insoweit unter den Aktenzeichen IV R 9/24 und IV R 31/23 Revisionsverfahren beim BFH anhängig.	71
... ..	72
