

---

**Datum:** 26.03.2025  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 13. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 13 K 391/23 G  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2025:0326.13K391.23G.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

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

---

Hinweis betreffend die Neutralisierung: Die im Text enthaltenen Beträge entsprechen nicht dem Original. Sie wurden proportional zu einander verändert. 1

**Tatbestand** 2

Streitig ist, ob die Anwendung der erweiterten Kürzung des Gewinns aus Gewerbebetrieb bei Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) ausnahmsweise möglich ist, obwohl die Klägerin auch fremden Grundbesitz verwaltet. 3

Die Klägerin ist eine GmbH mit Sitz in C (Amtsgericht ..., HRB ...). Alleingesellschafter und Geschäftsführer ist B. [...] 4

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist die Verwaltung eigenen Vermögens in Form von Immobilien und Beteiligungen jeder Art. 5

In den Streitjahren vermietete die Klägerin sowohl eigenen Grundbesitz als auch den von B angemieteten Grundbesitz an Fremde weiter. Es bestand insoweit ein Mietvertrag für Gewerberäume zwischen B als Vermieter und der Klägerin als Mieterin. Es werden darin zum Betrieb einer Gaststätte die ... auf dem Grundstück „H-Straße, ... C“ gelegenen Räume und/oder Flächen vermietet. Nach der Flächenbeschreibung handelt es sich um eine 6

Verwaltungseinheit (...), die vermietete Fläche beträgt ... qm. Der Beginn des Mietverhältnisses war auf den xx.xx.xxxx vereinbart.

Die Miete setzte sich wie folgt zusammen:

|                           |             |    |
|---------------------------|-------------|----|
| Nettokaltmiete            | 10.000,00 € | 7  |
| Betriebskostenvorschuss   | 1.500,00 €  | 8  |
| Heizkostenvorschuss       | 1.500,00 €  | 9  |
| monatlich netto insgesamt | 13.000,00 € | 10 |
|                           |             | 11 |

Es bestand im Weiteren ein Pachtvertrag mit Pachtbeginn xx.xx.xxxx zwischen der Klägerin als Verpächterin und der X GmbH als Pächter über die o.g. Räumlichkeiten zur Größe von ... qm zu einem monatlichen Pachtzins von netto 11.000 € zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer in Höhe von 19% = 2.090 €. Die Nebenkostenvorauszahlung zzgl. der gesetzlichen Mehrwertsteuer wurde laut Pachtvertrag nach Pachtbeginn zwischen den Parteien einvernehmlich festgelegt.

Laut den vorliegenden Dauermietrechnungen wurde sodann von der Klägerin gegenüber der X GmbH wie folgt abgerechnet:

|                                |             |    |
|--------------------------------|-------------|----|
| Netto kalt                     | 11.000,00 € | 12 |
| zzgl. Heiz- und Betriebskosten | 3.000,00 €  | 13 |
| zzgl. 19 % Umsatzsteuer        | 2.660,00 €  | 14 |
| Gesamt                         | 16.660,00 € | 15 |
|                                |             | 16 |
|                                |             | 17 |

Die Klägerin nahm in ihren Gewerbesteuererklärungen der Streitjahre 2016 bis 2019 die erweiterte Kürzung bei einem Grundstücksunternehmen im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG 2002 in Anspruch, und zwar für 2016 in Höhe von ... €, in 2017 in Höhe von ... €, in 2018 in Höhe von ... € und in 2019 in Höhe von ... €.

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die erweiterte Kürzung zunächst erklärungsgemäß und setzte die Gewerbesteuermessbeträge der Jahre 2016 bis 2019 auf jeweils ... € fest.

Den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2016 und auch auf den 31.12.2017 stellte das FA mit Bescheiden vom 4.8.2020 mit jeweils ... € fest.

Für die Streitjahre 2016 und 2017 führte das FA eine Betriebsprüfung durch. In Tz. 2.8 des Prüfungsberichts vom xx.xx.2020 führte es aus, für 2016 und 2017 sei mit der Steuererklärung die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen beantragt worden. Neben der Verpachtung und Vermarktung eigener Grundstücke zähle zum Gewerbebetrieb der Klägerin auch die Weitervermietung des vom Organträger B angemieteten Grundstücks „H-Straße“ einschließlich verschiedener Betriebsvorrichtungen.

Im angebauten Treppenhaus befinde sich ein Technikraum und ein Aufzug, der Lasten und Personen in den bzw. vom Keller bis zum Dachgeschoss transportieren könne. Der Keller werde entsprechend den Ausführungen in Tz. 2.3.1 des UP-Berichtes vom 26.9.2012 für die Gastronomie mit Kühl- und Lüftungsanlage und zur Lagerung etc. genutzt.

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            |    |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Das Gebäude werde ferner durch das hauseigene Blockkraftheizwerk (Anschaffungskosten ... €) beheizt, deren erzeugter Strom vorrangig im Gastronomiebereich verbraucht werde. Im Gebäude befinde sich auch die Heizzentrale für das angemietete Gebäude „H-Straße“ ... .                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    | 23 |
| Ausweislich des Mietvertrages (§ 6) übernehme der Pächter neben der Miete auch den laufenden Unterhalt (Instandsetzungen, Reparaturen) der weiteren eingebauten technischen Anlagen (Betriebsvorrichtungen). „Hierzu gehören Lüftung, UV-Anlage, Abluft, Kühlung, Fettabscheider sowie die Brandschutzanlage“.                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 24 |
| Darüber hinaus würden die betrieblichen Fahrzeuge den beiden Arbeitnehmern der Klägerin zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Die Überlassungen der KFZ würden als Erlöse aus verrechneten Sachbezügen (§ 8611) versteuert.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | 25 |
| Gemäß Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 11.4.2019 (BStBl II 2019, 705) scheide eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrages nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 2002 aus, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH neben einem Gebäude auch Ausstattungsgegenstände wie z. B. Bierkellerkühlanlagen und Kühlräume oder den Lastenaufzug mitvermiete, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren seien.                                                                                                                                                                                                                       | 26 |
| Gemäß weiterem BFH-Urteil vom 18.12.2019 (vgl. BStBl II 2020, 405) erfolge zusätzlich auch keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen (in diesem Fall z.B. Blockheizkraftwerk oder Lastenaufzug in Warenkeller, Bierkellerkühlraum einschließlich Isolierwänden, Brandschutzanlage für Gaststättenbetrieb).                                                                                                                                                                                                                 | 27 |
| Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen oder andere Einkünfte neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes der erweiterten Kürzung nicht entgegenstehe, komme aufgrund des dem Gesetzeswortlaut zu entnehmenden strengen Ausschließlichkeitsgebotes nicht in Betracht (Hinweis auf BFH-Urteil in BStBl II 2019, 705).                                                                                                                                                                                                                                                       | 28 |
| Neben den ausdrücklich zu § 9 GewStG 2002 in H 9.2 (2) der Gewerbesteuer-Hinweise genannten Ausschlussstatbeständen wie z.B. der Betriebsverpachtung oder Betriebsaufspaltung komme die erweiterte Kürzung gemäß Urteils des Finanzgerichts des Saarlands vom 8.11.2012, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 385, auch nicht in Betracht, wenn neben dem eigenen auch ein fremdes Grundstück verpachtet werde.                                                                                                                                                                                                 | 29 |
| Damit entfalle die Kürzungsmöglichkeit im Fall einer Anmietung und Weitervermietung, weil nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden dürfe und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln müsse (Hinweis auf BFH-Urteil vom 14.6.2005, BStBl II 2005, 778).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 30 |
| Die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gewährte Kürzung entfalle daher.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 31 |
| Unter Berücksichtigung der Feststellungen der Betriebsprüfung setzte das FA mit Änderungsbescheiden vom 26.2.2021 den Gewerbesteuermessbetrag 2016 auf ... € und den für 2017 auf ... € fest. Ebenfalls mit Datum vom 26.2.2021 stellte das FA fest, dass auf den 31.12.2016 eine gesonderte Feststellung nach § 10a GewStG 2002 nicht durchzuführen sei, weil ein vortragsfähiger Gewerbeverlustr nicht bestehe. Zudem hob das FA den Bescheid auf den 31.12.2017 über den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf, weil zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums kein vortragsfähiger Gewerbeverlustr (mehr) bestand. | 32 |
| Hiergegen wendete sich die Klägerin mit ihren Einsprüchen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | 33 |

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                    |    |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| Mit Änderungsbescheiden vom 16.5.2022 versagte das FA zudem ebenfalls für 2018 und 2019 die bisher erklärungsgemäß berücksichtigte erweiterte Grundstücks Kürzung. Es setzte den Gewerbesteuermessbetrag für 2018 auf ... € und den für 2019 auf ... € fest.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 34 |
| Auch hiergegen legte die Klägerin Einsprüche ein.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 35 |
| Das FA erließ unter dem 15.12.2022 Änderungsbescheide, in denen es jeweils jedenfalls die sog. einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 2002 (1,2 Prozent des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes) berücksichtigte. Es setzte hiernach die Gewerbesteuermessbeträge wie folgt fest: für 2016 auf ... €, für 2017 auf ... €, für 2018 auf ... € und für 2019 auf ... €.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 36 |
| Die Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 7.2.2023 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte das FA aus, die Vermietung des von H hinzugepachteten Grundbesitzes stelle die Verwaltung und Verpachtung fremden Grundbesitzes dar. Dieser Grundbesitz sei sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich nicht der Klägerin als Eigentümerin zuzuordnen. Die Verpachtung fremden Grundbesitzes zähle nicht zu den in § 9 GewStG 2002 aufgezählten unschädlichen Betätigungen. Soweit das Finanzgericht Berlin-Brandenburg in seinem Urteil vom 6.5.2014 – 6 K 6322/13 ausgeführt habe, dass eine Nebenbetätigung ohne Gewinnerzielungsabsicht nicht kürzungsschädlich sei, sei dies im vorliegenden Fall nicht einschlägig. Zumindest in den Streitjahren 2016 bis 2018 habe die Klägerin aus der Weiterverpachtung des Grundstücks einen Überschuss von 12.000 € p.a. erzielt, der sich positiv auf den Gewerbeertrag ausgewirkt habe. Nach der Vertragslage sei es auch 2019 zu einem solchen Überschuss gekommen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Einspruchsentscheidung Bezug genommen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             | 37 |
| Mit der daraufhin erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Ziel weiter, in den Genuss der erweiterten Kürzung zu kommen. Zwar sei die Immobilie „H-Straße“ unstreitig nicht als eigener Grundbesitz zu behandeln. Die Klägerin meint allerdings, es sei zu berücksichtigen, dass die Untervermietung keine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Sinn und Zweck der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung sei es, nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmern die erweiterte gewerbesteuerliche Kürzung zu gewähren, wenn er ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalte und nutze, die Tätigkeit mithin nicht über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehe. Von diesem Grundsatz ausgehend sei eine Tätigkeit, die für sich genommen lediglich als Vermögensverwaltung zu qualifizieren sei, unschädlich im Rahmen der erweiterten gewerbesteuerlichen Kürzung. Hiervon ausgehend seien nach der Rechtsprechung nur solche Betätigungen schädlich, aus denen Erträge erwirtschaftet würden. So vertrete etwa der IV. Senat des BFH die Auffassung, dass nur eine entgeltliche Betätigung die erweiterte Kürzung ausschließe (Hinweis auf BFH-Urteil vom 21.7.2016 IV R 26/14, BStBl II 2017, 202 Rz. 64). In diesem Zusammenhang verweise der IV. Senat auf ein Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg (vom 6.5.2014 – 6 K 6322/13, EFG 2014, 1420), in dem dieses ausgeführt habe, dass allein mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeiten schädlich seien. Insofern könne der BFH auch nicht dahingehend interpretiert werden, dass allein eine Vermietung gegen 0 € unschädlich sei. | 38 |
| Das Gesetz lege keine rein tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise zugrunde. Die erweiterte Kürzung selbst verlange Erträge aus der Betätigung.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                       | 39 |
| Die Klägerin trägt vor, dass nach diesen Grundsätzen die Untervermietung der erweiterten Kürzung nicht entgegenstehe. Zur Beurteilung des Totalgewinns seien die Einnahmen den Selbstkosten gegenüberzustellen. Selbstkosten seien die Kosten, die durch die Einnahmen veranlasst seien. Sie setzten sich aus den Einzel- und den Gemeinkosten zusammen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 40 |

In den ersten drei Streitjahren seien Einnahmen in einer Höhe von 168.000 € erzielt worden; 41  
im Streitjahr 2019 seien 175.655 € vereinnahmt worden.

Unstreitig sei, dass ein Überschuss der Einnahmen über die Einzelkosten in Höhe von 12.000 42  
€ erzielt worden sei.

Darüber hinaus seien ihr, der Klägerin, Gemeinkosten im Zusammenhang mit dem 43  
Untermietverhältnis entstanden, die nach einem Umsatzschlüssel (15,14 % von ... € in 2016,  
14,95 % von ... € in 2017, 21,82 % von ... € in 2018 und 20,00 % von ... € in 2019) in  
folgender Höhe auf die Vermietung des fremden Grundbesitzes entfalle:

| Gemeinkosten "H-Straße" | 2016        | 2017        | 2018        | 2019        |
|-------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| Personalkosten          | 12.211,26 € | 12.055,70 € | 15.290,26 € | 19.169,22 € |
| Versicherungen          | 376,24 €    | 352,62 €    | 463,34 €    | 432,08 €    |
| Kfz-Kosten              | 18.099,02 € | 9.341,60 €  | 15.298,08 € | 17.099,20 € |
| Abschreibungen          | 863,82 €    | 300,48 €    | 529,70 €    | 842,94 €    |
| Sonstige Kosten         | 7.871,28 €  | 6.664,16 €  | 11.802,18 € | 6.923,26 €  |

Demnach seien in allen Streitjahren durch die Untervermietung Verluste entstanden. 45

Der Umsatzschlüssel sei insoweit ein anerkannter Aufteilungsmaßstab für Gemeinkosten. 46  
Das sei beispielsweise § 15 Abs. 4 des Umsatzsteuergesetzes 2005 zu entnehmen.

Entgegen der Annahme des FA komme es für die Zuordnung der Gemeinkosten nicht darauf 47  
an, wer für Reparaturen zuständig sei. Bei Reparaturen handele es sich um Einzelkosten, die  
in den Gemeinkosten nicht enthalten seien.

Hinsichtlich der Personal- und Pkw-Kosten müsse für eine beweiskräftige Darlegung eine 48  
Kostenstellenrechnung erstellt werden, die allerdings durch das Gesetz nicht vorgesehen sei.  
Zu berücksichtigen sei, dass in die Personalkosten bislang allein die Gehälter des  
Geschäftsführers eingegangen seien. Darüber hinaus habe es Gehaltszahlungen an eine  
Büroangestellte in Höhe von 2.200 € (2018) und 9.900 € sowie 2.750 € gegeben. Bei der  
Büroangestellten handele es sich um die Tochter des Geschäftsführers.

Soweit der Berichterstatter im Erörterungstermin angedacht habe, für die Kfz-Kosten einen 49  
vom Umsatzkostenschlüssel abweichenden Maßstab anzusetzen sei dies nicht sachgerecht.  
Zwar lägen verschiedene Immobilien weiter von C entfernt, bspw. in Z. Diese würden indes  
durch Kräfte vor Ort betreut. Neben der vertraglich vereinbarten und auch steuerlich  
berücksichtigten privaten Kfz-Nutzung erfolge die Fahrzeugnutzung vorwiegend für folgende  
Tätigkeiten: (1) Fahrten zu Besprechungen mit den finanzierenden oder beratenden Banken  
oder Finanzberatern, (2) Fahrten zum Steuerberater und zu Rechtsberatern, (3) Fahrten zur  
Immobilienbesichtigung bei Reinvestitionen, (4) Fahrten zur Erledigung allgemeiner  
geschäftlicher Vorgänge, z.B. Post, Einkauf von Büromaterialien usw.

Bei den Abschreibungen handele es sich um Abschreibungen auf geringwertige Wirtschaftsgüter und teilweise um AfA auf die Büroeinrichtung.

In der Position „sonstige Kosten“ seien Kosten für die Buchhaltung, den Jahresabschluss und die Steuererklärung, die Nebenkosten des Geldverkehrs, die Rechtsberatung sowie die Telekommunikation und in geringem Umfang den IT-Bereich enthalten. Diese setzten sich wie folgt zusammen:

|                                  | 2016        | 2017        | 2018        | 2019        |
|----------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| 1. Buchführungskosten            | 12.291,90 € | 13.762,40 € | 22.980,40 € | 2.218,20 €  |
| 2. Nebenkosten des Geldverkehrs  | 19.189,78 € | 1.152,10 €  | 1.389,02 €  | 2.154,10 €  |
| 3. Abschluss- und Prüfungskosten | 22.000,00 € | 27.400,00 € | 7.191,20 €  | 14.400,00 € |
| 4. IT-Leistungen                 | 284,40 €    | 0,00 €      | 0,00 €      | 0,00 €      |
| 5. Telekommunikation             | 7.438,94 €  | 10.160,60 € | 8.791,96 €  | 2.351,80 €  |
| 6. Rechts- und Beratungskosten   | 24.818,02 € | 8.763,08 €  | 41.710,14 € | 36.549,84 € |
| Gesamt                           | 86.023,04 € | 61.238,18 € | 82.062,72 € | 57.673,94 € |

Soweit das FA meine, die Kosten seien an B weiter zu berechnen gewesen, sei darauf hinzuweisen, dass der Besteuerung der tatsächlich verwirklichte und nicht ein fiktiver Sachverhalt zugrunde zu legen sei.

Die Klägerin beantragt,

die Änderungsbescheide für 2016 bis 2019 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 20.03.2023 dahingehend abzuändern, dass anstelle der einfachen Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 GewStG die erweiterte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 GewStG berücksichtigt wird,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist es zunächst auf die Einspruchsentscheidung.

Darüber hinaus meint das FA, der Sachverhalt des vorliegenden Falls sei mit dem des BFH-Urteils vom 21.7.2016 IV R 26/14 nicht vergleichbar. Dort habe der Gesellschafter-Geschäftsführer gar kein Entgelt für seine Tätigkeit (Mitverwaltung der Anteile der Gesellschafter) erhalten. Im vorliegenden Fall werde fremder Grundbesitz gegen Entgelt vermietet. Der Gesetzeswortlaut verlange ausdrücklich, dass ausschließlich eigener Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet werde. Hierdurch habe der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass allein die fremde

Grundstücksüberlassung schädlich sei.

Das FA verweist darauf, dass die Zurechnung der Gemeinkosten nach dem Umsatzschlüssel nicht nachvollziehbar sei. Das liege schon daran, dass es sich im vorliegenden Fall allein um eine Zwischenvermietung handele. 61

Nicht erkennbar sei, warum Reparaturkosten berücksichtigt würden, wenn B als Eigentümer selbst für diese zuständig sei. Ebenso sei nicht nachvollziehbar, warum 12.000 bis 19.000 € an Personalkosten, 9.200 bis 18.000 € an Pkw-Kosten und sonstige Kosten von 6.600 bis 11.800 € p.a. entstanden sein sollten. Es obliege der Klägerin darzulegen, dass nicht nur ein rechnerischer, sondern ein tatsächlicher Verlust entstanden sei. 62

B trage als Eigentümer die Objektverantwortung, nicht aber die Klägerin als Anmieterin. Zudem habe B das Objekt finanziert. Für die Klägerin könnten daher die von der Klägerin angeführten Kfz-Kosten für Fahrten zu Besprechungen mitfinanzierenden Banken oder Finanzberatern oder Rechtsberatern gar nicht anfallen. Ebenso seien Immobilienbesichtigungen für Reinvestitionen für dieses Zwischenmietverhältnis nicht denkbar. Die Kfz-Kosten dürften daher auf den eigenen Grundbesitz entfallen. 63

Hinsichtlich der Personalkosten werde deren Entstehung nicht angezweifelt; es werde nur bezweifelt, dass diese auch tatsächlich auf die Immobilie „H-Straße“ umgelegt werden könnten. 64

Hinzu komme, dass eine Weiterberechnung der Kosten an B als dem Eigentümer und Vermieter der Immobilie angezeigt gewesen sei. 65

Der Sach- und Streitstand ist am 1.12.2023 mit den Beteiligten erörtert worden. Wegen der Einzelheiten des Erörterungstermins wird auf den Inhalt des Protokolls Bezug genommen. 66

Am 26.3.2025 ist in dem Verfahren mit den Beteiligten mündlich verhandelt worden. Auch wegen der Einzelheiten der mündlichen Verhandlung wird auf den Protokollinhalt verwiesen. 67

## **Entscheidungsgründe** 68

Die Klage ist zulässig, aber unbegründet. Die Bescheide für 2016 bis 2019 über den Gewerbesteuermessbetrag sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Entgegen ihrer Auffassung hat sie keinen Anspruch auf die gewerbesteuerliche erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 2002. 69

I. Die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen wird gekürzt um 1,2 Prozent des Grundsteuerwerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes; maßgebend ist der Einheitswert, der auf den letzten Feststellungszeitpunkt (Hauptfeststellungs-, Fortschreibungs- oder Nachfeststellungszeitpunkt) vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG 2002) lautet (§ 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 2002). An Stelle der Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG 2002 tritt auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen im Sinne des Ersten Teils des Wohnungseigentumsgesetzes in der im Bundesgesetzblatt Teil III, Gliederungsnummer 403-1, veröffentlichten bereinigten Fassung, zuletzt geändert durch Artikel 28 des Gesetzes vom 14. Dezember 1984 (BGBl. I S. 1493), errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die 70

Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 2002).

- II. Die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung sind im vorliegenden Fall nicht erfüllt. 71
1. Zu Recht ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass die Klägerin neben dem eigenen Grundbesitz auch die von B gepachtete --und damit fremde-- Immobilie „H-Straße“ in C, in der die X GmbH einen Gastronomiebetrieb unterhält, verwaltet. Dass dies (jedenfalls grundsätzlich) schädlich ist, ergibt sich nicht nur aus dem insoweit klaren Wortlaut der Vorschrift, sondern entspricht im Ergebnis auch finanzgerichtlicher Rechtsprechung (Urteil des Finanzgerichts des Saarlands in EFG 2013, 385). 72
2. Ob dies allein bei einer entgeltlichen Tätigkeit kürzungsschädlich ist, kann auch in diesem Fall dahinstehen (so bereits BFH-Urteil vom 15.6.2023 IV R 6/20, BFH/NV 2023, 1190 Rz. 31; für eine bloße Schädlichkeit entgeltlicher Tätigkeiten hingegen noch BFH-Beschluss vom 21.7.2016 IV R 26/14, BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 Rz. 64, nachfolgend aber BFH-Beschluss vom 25.9.2018 GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262 Rz. 73: auf Tatbestandsebene gegenständliche und tätigkeitsbezogene Begrenzung der erweiterten Kürzung). Denn die Klägerin erhält monatlich eine Pacht in Höhe von brutto 16.660 € und daher ein Entgelt. Ob sie ohne Gewinnerzielungsabsicht gehandelt hat, wie die Klägerin meint, ist eine hiervon zu unterscheidende Frage (dazu sogleich; vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2023, 1190 Rz. 31, 34). 73
3. Die Klägerin kann auch nicht mit ihrer Auffassung durchdringen, sie habe im Hinblick auf die Verpachtung der Immobilie „H-Straße“ ohne Gewinnerzielungsabsicht gehandelt, so dass diese Zwischenvermietung im Hinblick auf die erweiterte Kürzung unerheblich sei. 74
- a) Den Senat überzeugt bereits nicht der Ansatz der Klägerin, die erweiterte Kürzung stelle auch auf Erträge ab, so dass nicht allein eine andere Tätigkeit, sondern nur Erträge aus dieser Tätigkeit (so auch BFH-Beschluss in BFHE 254, 371, BStBl II 2017, 202 Rz. 64) und somit allein mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene Betätigungen kürzungsschädlich seien. Diese Auffassung verwischt Tatbestand und Rechtsfolge. Wie der Große Senat des BFH in seiner Entscheidung zu der vorstehend genannten Vorlage zutreffend ausgeführt hat, ist der Tatbestand der erweiterten Kürzung tatbestandlich gegenständlich (eigener Grundbesitz und eigenes Kapitalvermögen) und nach Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit insoweit begrenzt, dass die Unternehmen das Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen dürfen. Erst auf Rechtsfolgenebene wird auf die Erträge zugegriffen, indem diese nicht der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes resultieren (BFH-Beschluss in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262 Rz. 73). Tatbestandlich kommt es damit auf die Voraussetzungen der Gewerblichkeit des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG 2009) und insbesondere der Gewinnerzielungsabsicht nicht an (so auch BFH-Urteil vom 5.3.2008 I R 56/07, BFH/NV 2008, 1359; Gosch in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz. 73; Güroff in Glanegger/Güroff, 11. Aufl. 2024, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 23b; Jahndorf in Jahndorf/Oellerich/Weiss, BeckOK GewStG, § 9 Rz. 246; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG Kommentar, § 9 Rz. 126; a.A. noch zu einer inzwischen nicht mehr bestehenden Sach- und Rechtslage (zutreffend Gosch in Brandis/Heuermann, a.a.O.) BFH-Urteil vom 31.7.1980 I R 30/77, BFHE 130, 543, BStBl II 1980, 662). 75
- Zu berücksichtigen ist auch, dass die erweiterte Kürzung insbesondere den Zweck verfolgt, Kapitalgesellschaften, die qua Rechtsform gewerbesteuerpflichtig sind (§ 2 Abs. 2 GewStG 2002), hinsichtlich ihrer gewerbesteuerlichen Belastung solchen Einzelpersonen oder Personengesellschaften gleichzustellen, die nicht gewerbesteuerpflichtige 76

Grundstücksverwaltung betreiben (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 24.3.2010 – 1 BvR 2130/09, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2010, 796 Rz. 20). Derartige Kapitalgesellschaften unterhalten aber nur einen einheitlichen Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 19.12.1984 I R 165/80, BFHE 143, 276, BStBl II 1985, 403; Güroff, a.a.O., § 2 Rz. 468), wobei unerheblich ist, ob die Betätigung der Gesellschaft gewerblich ist (BFH-Urteil vom 8.10.1986 I R 155/84, BFH/NV 1987, 564; Drüen in Brandis/Heuermann, § 2 GewStG Rz. 121). Damit hat die erweiterte Kürzung ihren Grund gerade in dem Umstand, dass die Merkmale nach § 15 Abs. 2 EStG 2009 bei einer Kapitalgesellschaft keine Bedeutung haben. Eine Gleichstellung mit vermögensverwaltenden Personengesellschaften und natürlichen Personen hat der Gesetzgeber bereits ausweislich des Wortlauts nur bei der *ausschließlichen* Verwaltung *eigenen* Grundbesitzes gemacht, wobei es durchaus nicht untypisch ist, dass es in den Fällen bloßer Vermögensverwaltung auch an einer Gewinnerzielungsabsicht fehlt. Gleichwohl hat der Gesetzgeber den Tatbestand nicht noch weitergehend ausdifferenziert und eine vollständige Rechtsformneutralität hergestellt.

Darüber hinaus überzeugt es den Senat insbesondere bei einer wie hier gleichförmigen Betätigung der Klägerin nicht, die Betätigung des einheitlichen Gewerbebetriebs einer Kapitalgesellschaft zu atomisieren und hinsichtlich des Teils der Verwaltung fremden Grundbesitzes nach einer Gewinnerzielungsabsicht zu fragen. 77

Der Senat verkennt nicht, dass der Gesetzgeber hierdurch Kapitalgesellschaften, die ohne eine Gewinnerzielungsabsicht fremden Grundbesitz verwalten, schlechter stellt als natürliche Personen oder Personengesellschaften, die einer entsprechenden Betätigung nachgehen. Deren Betätigung bewegte sich außerhalb der einkommen- und gewerbesteuerlichen Sphäre. Das ist aber letztlich wiederum Ausdruck des allgemeinen Problems bei der erweiterten Kürzung, dass der Gesetzgeber diese --verfassungsrechtlich nicht zwingend gebotene (BFH-Urteile vom 19.10.2010 I R 67/09, BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367, und vom 8.12.2016 IV R 55/10, BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722)-- Begünstigung von engen tatbestandlichen Erfordernissen abhängig macht. Sind diese nicht vollen Umfangs erfüllt, ist sie nicht zu gewähren. Es ist auch nichts dafür erkennbar, dass der Gesetzgeber hierdurch seinen gesetzgeberischen Gestaltungsspielraum überschritten hätte. Der Gesetzgeber ist grundsätzlich darin frei, tatbestandliche Voraussetzungen und Erfordernisse zu normieren, die erfüllt sein müssen, um in den Genuss einer steuerlichen Vergünstigung, wie hier der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrages, zu gelangen (BFH-Urteil in BFHE 232, 194, BStBl II 2011, 367). 78

Hiervon ausgehend hat der I. Senat des BFH zu Recht entschieden, dass § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 2002 hinsichtlich der Ausschließlichkeit der dort genannten Betätigungen keine Auslegungsspielräume belässt und insbesondere auch aus verfassungsrechtlichen Gründen keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit vorgesehen werden müssen (so bereits BFH-Beschluss vom 17.10.2002 I R 24/01, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355). 79

Selbst der insoweit großzügigere IV. Senat des BFH hat hinsichtlich der An- und Weitervermietung fremden Grundbesitzes neben der Überlassung eigenen Grundbesitzes entschieden, dass diese nur dann nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG 2002 verstoße, wenn sie zwingend notwendiger Teil der wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Überlassung des eigenen Grundbesitzes sei und nur einen geringfügigen Umfang habe (BFH-Urteil vom 22.10.2020 IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87). Auch ein solcher Fall liegt hier nicht vor, weil die Zwischenvermietung im vorliegenden Fall nicht zwingend erforderlich war und andererseits (jedenfalls ausgehend von dem seitens der Klägerin selbst vorgetragenen Umsatzanteil) nicht nur geringfügigen Umfang hatte. 80

|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| b) Darüber hinaus hat der erkennende Senat jedenfalls nicht zugunsten der Klägerin feststellen können, dass es tatsächlich nach allgemeinen einkommensteuerlichen Grundsätzen an der Gewinnerzielungsabsicht fehlte.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                      | 81 |
| aa) Gewinnerzielungsabsicht liegt vor, wenn das Unternehmen mit dem Ziel geführt wird, während der Dauer seines Bestehens alles in allem einen Gewinn beziehungsweise Überschuss (Totalgewinn/Totalüberschuss) zu erzielen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn im Rahmen eines gewinnträchtigen Unternehmens ein gesonderter Tätigkeitsbereich nach Art eines selbständigen Betriebsteils oder eines Teilbetriebs existiert, der seinerseits auf persönlichen Beweggründen beruht oder umgekehrt (statt aller BFH-Urteil vom 25.10.2023 I R 8/18, BFH/NV 2024, 514 Rz. 34).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 82 |
| bb) Da es sich nach der Argumentation der Klägerin bei der Frage des Fehlens der Gewinnerzielungsabsicht um ein für sie günstiges Merkmal handelt, trägt sie hierfür nach den allgemeinen Regeln die objektive Beweislast (vgl. zur Beweislastverteilung BFH-Beschluss vom 22.4.2008 I B 205/07, juris).                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                  | 83 |
| cc) Im vorliegenden Fall hat der erkennende Senat nicht feststellen können, dass bezogen auf die Zwischenvermietung keinen Totalgewinn erzielen wird.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                     | 84 |
| aaa) Unstreitig erzielte die Klägerin einen Überschuss über die Einzelkosten von 12.000 € p.a.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | 85 |
| bbb) Der Senat vermag der Klägerin nicht dahingehend zu folgen, dass sie aufgrund anteilig zuzurechnender Gemeinkosten bezogen auf die Totalprognose ein negatives Ergebnis erwirtschaften wird und in den Streitjahren auch nur deutliche Verluste erlitten hat. Der Senat hat nicht feststellen können, dass die zuzuordnenden anteiligen Gemeinkosten eine Höhe von 12.000 € p.a. erreichen.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                           | 86 |
| (1) Hinsichtlich der Frage der Aufteilung und eines Aufteilungsmaßstabs kommt es auf die konkreten tatsächlichen Feststellungen und dementsprechend auf die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen an; als dem Veranlassungsprinzip entsprechende Aufteilungsmaßstäbe kommen in Betracht: Grad der Beanspruchung, Personenanzahl, Flächenanteil, Aufenthaltsdauer, Zeitanteil, Seitenzahl, sachgerecht ermittelte Gemeinkostenumlagen, Verhältnisse der Einnahmen zueinander, jedenfalls, wenn sie voneinander abhängen. Häufig werden die Gemeinkosten in der Praxis auch nach dem Umsatzschlüssel verteilt (vgl. Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 5.12.2024 – 5 K 125/23, juris, Rz. 79). Für die Frage des zutreffenden Aufteilungsmaßstabs im konkreten Fall kommt es stets auf den Veranlassungszusammenhang an (vgl. BFH-Urteil vom 15.1.2015 I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713). Zu wählen ist hiernach der Aufteilungsmaßstab, der am besten eine Zuordnung nach Veranlassungszusammenhang zu gewährleisten vermag. | 87 |
| (2) Nach diesen Erwägungen vermag der Senat bereits nicht festzustellen, dass die ausschließlich nach dem Umsatzschlüssel durchgeführte Berechnung dem maßgeblichen Veranlassungszusammenhang am besten Rechnung trägt.                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 88 |
| (a) Der Senat geht insbesondere im Hinblick auf die Kfz-Kosten davon aus, dass der Umsatzkostenschlüssel nicht sachgerecht ist, da die streitgegenständliche Immobilie „H-Straße“ in C --dem Sitz der Klägerin-- selbst belegt ist, während die anderen Immobilien ungleich weiter entfernt belegt waren und daher --auch wenn dort Verwaltungsgesellschaften vor Ort zusätzlich beauftragt waren-- im Einzelfall einen erheblich größeren Fahrtaufwand notwendig gemacht haben. Darüber hinaus hat die Klägerin selbst                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                   | 89 |

vorgetragen, den Pkw für folgende Zwecke genutzt zu haben: (1) Fahrten zu Besprechungen mit den finanzierenden oder beratenden Banken oder Finanzberater, (2) Fahrten zum Steuerberater und zu Rechtsberatern, (3) Fahrten zur Immobilienbesichtigung bei Reinvestitionen, (4) Fahrten zur Erledigung allgemeiner geschäftlicher Vorgänge wie z.B. Post, Einkauf von Büromaterialien usw. Zumal es sich bei der Verpachtung Immobilie „H-Straße“ um eine bloße Zwischenvermietung handelt, werden durch sie erheblich geringere Kfz-Kosten verursacht worden sein. Insoweit liegt es nahe, nach Veranlassungsgesichtspunkten auf die anteilige Laufleistung des Pkw abzustellen. Ausgehend von dem nur geringfügig notwendigen Fahrtaufwand geht der Senat nach der ihm zustehenden Schätzungsbefugnis (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 der Abgabenordnung) davon aus, dass die anteiligen Kfz-Kosten bei nicht mehr als 1.000 € p.a. gelegen haben.

(b) Ebenso ist aufgrund der ungleichen Betätigung (Verwaltung eigenen Grundbesitzes einerseits und bloße Zwischenvermietung andererseits) auch hinsichtlich der Geschäftsführervergütung der Umsatzkostenschlüssel nicht sachgerecht. Die eigene Vermietung dürfte erheblich arbeitsintensiver als die bloße Zwischenvermietung sein, bei der die Klägerin nicht vorgetragen hat, dass abgesehen von der bloßen Vereinnahmung der Miete, überhaupt nennenswerter Arbeitsaufwand entstanden ist. Mangels weiterer Substantiierungen schätzt der Senat anteilige Personalkosten für die Zwischenvermietung von 2.000 € p.a.

90

(c) Nicht zu folgen vermag der Senat der Klägerin ferner hinsichtlich der Aufteilung der sonstigen Kosten. Nach der eigenen Aufschlüsselung besteht ein Löwenanteil dieser Kosten aus Rechts- und Beratungskosten, bei denen die Klägerin aufgrund der regelmäßigen Projektbezogenheit erläutern können müsste, ob sie auch auf die Zwischenvermietung entfallen sind. Eine solche Substantiierung ist aber nicht erfolgt. Ebenso ist auffallend, dass die Klägerin die stark schwankenden Telekommunikationskosten mit einbezogen hat; auch diesbezüglich ist nicht erkennbar, warum in nennenswertem Umfang anteilig diesbezüglicher Aufwand entstanden sein sollte, wenn es sich um eine fortlaufende Zwischenvermietung handelte, die keinen Änderungen unterliegen sollte. Scheidet man diese Kostenbestandteile mangels weiterer Substantiierung aus und wendet die von der Klägerin nach dem eigenen Zahlenmaterial selbst zugrunde gelegten Prozentzahlen auf die verbleibenden Beträge an, sind nur noch sonstige Kosten in Höhe von 8.140,18 € (2016), 6.326,02 € (2017), 6.886,52 € (2018) und 3.754,46 € (2019) zu berücksichtigen.

91

(d) Bereits unter Berücksichtigung dieser Modifikationen kann nicht mehr von einem Verlust in der Totalperiode ausgegangen werden. Denn es steht nicht zu erwarten, dass der o.g. Ausgangsbetrag von 12.000 € p.a. bezogen auf die Totalprognose aufgezehrt wird:

92

|                | 2016       | 2017       | 2018       | 2019       |
|----------------|------------|------------|------------|------------|
| Gemeinkosten   | 2.000,00 € | 2.000,00 € | 2.000,00 € | 2.000,00 € |
| Personalkosten | 376,24 €   | 352,62 €   | 463,34 €   | 432,08 €   |
| Versicherungen | 1.000,00 € | 1.000,00 € | 1.000,00 € | 1.000,00 € |
| Kfz-Kosten     | 863,82 €   | 300,48 €   | 529,70 €   | 842,94 €   |

93

|                 |             |            |             |            |
|-----------------|-------------|------------|-------------|------------|
| Abschreibungen  | 8.140,18 €  | 6.326,02 € | 6.886,52 €  | 3.754,46 € |
| Sonstige Kosten | 12.380,24 € | 9.979,12 € | 10.879,56 € | 8.029,48 € |

Hierbei ist noch nicht einmal berücksichtigt, dass die Höhe der Nebenkosten des Geldverkehrs 2016 auffallend nach oben ausbrechen (19.189,78 €), ohne dass die Klägerin hierfür eine Begründung gegeben hätte und dass auch die Abschluss- und Prüfungskosten erheblichen Schwankungen unterliegen (zwischen 7.191,20 € und 27.400 €), ohne dass der Grund hierfür erkennbar geworden wäre.

94

c) Selbst wenn man der vorstehend beschriebenen Auffassung nicht folgen wollte und eine Gewerblichkeit i.S. des § 15 Abs. 2 EStG 2009 dem Grunde nach und damit auch eine Gewinnerzielungsabsicht verlangen wollte und auch die Berechnung der Klägerin zutreffend wäre, schiede im vorliegenden Fall die erweiterte Kürzung jedenfalls deshalb aus, weil die Erzielung von Dauerverlusten aufgrund einer nicht kostendeckenden Vermietung zur Annahme einer vGA führt (BFH-Urteile vom 27.7.2016 I R 12/15, BFHE 255,39, BStBl II 2017, 217, und vom 27.7.2016 I R 71/15, BFH/NV 2017, 60), die im Hinblick auf die erweiterte Kürzung schädlich ist (BFH-Urteil in BFHE 130, 543, BStBl II 1980, 662; Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 13.12.1989 II 192/87, EFG 1990, 439; Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O.).

95

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

96

IV. Die Revision war mangels eines Revisionszulassungsgrundes nach § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen.

97