BUNDESFINANZHOF Urteil vom 11.4.2019, III R 36/15
ECLI:DE:BFH:2019:U.110419.IIIR36.15.0

Keine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags einer grundbesitzverwaltenden Kapitalgesellschaft bei Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Leitsätze

Eine erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG scheidet aus, wenn eine grundbesitzverwaltende GmbH neben einem Hotelgebäude auch Ausstattungsgegenstände (Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen) mitvermietet, die als Betriebsvorrichtungen zu qualifizieren sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 29.04.2015 - 13 K 2407/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.
Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) in den Streitjahren 2005 bis 2007 die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) beanspruchen kann.

2 Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Seit Beginn des Streitjahres 2005 vermietete die Klägerin neben Immobilien (Wohngebäude und Sport- und Gewerbepark mit Hotel) nur noch die zur Ausstattung des Hotels gehörenden Wirtschaftsgüter mit Gesamtanschaffungskosten von … EUR. Bei den mitvermieteten Wirtschaftsgütern handelte es sich u.a. um eine Bierkellerkühlanlage, um Kühlräume und Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen. Der Anteil der Anschaffungskosten der mitvermieteten Wirtschaftsgüter belief sich auf 1,14 % der Gebäudeanschaffungs- und -herstellungskosten in Höhe von … EUR. Mit Wirkung zum 1. August 2007 veräußerte die Klägerin den Sport- und Gewerbepark.

3 Die Klägerin machte in ihren Gewerbesteuererklärungen jeweils Kürzungsbeträge nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Höhe von … EUR für 2005, … EUR für 2006 und … EUR für 2007 geltend. Dem entsprach der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Gewerbesteuermessbescheiden für 2005 vom 23. März 2007, für 2006 vom 5. November 2007 und für 2007 vom 8. September 2008.

4 Entsprechend dem Ergebnis einer für die Streitjahre durchgeführten Außenprüfung versagte das FA der Klägerin wegen der mitvermieteten Betriebsvorrichtungen die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags und gewährte stattdessen nur die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG mit 1,2 % des Einheitswerts der zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke. Mit entsprechend geänderten Gewerbesteuermessbescheiden vom 31. Mai 2010 setzte das FA die Messbeträge auf … EUR für 2005, … EUR für 2006 und … EUR für 2007 herauf.

5 Das Einspruchsverfahren blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2011).

6 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen gerichtete Klage als unbegründet ab.

7 Mit der hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

8 Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Bescheide über die Gewerbesteuermessbeträge 2005 bis 2007 vom 31. Mai 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2011 dahingehend abzuändern, dass die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags in Höhe von … EUR (2005), … EUR (2006) und … EUR (2007) gewährt wird.

9 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die erweiterte Kürzung des Gewinns und der Hinzurechnungen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu Recht abgelehnt.

11 1. Die Klägerin war im Streitjahr als Kapitalgesellschaft gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 GewStG).

12 2. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt; maßgebend ist der Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes vor dem Ende des Erhebungszeitraums (§ 14 GewStG). Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern, können stattdessen gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags kürzen, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (grundlegend Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. September 2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262; BFH-Urteil vom 18. April 2000 - VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359). Die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist grundsätzlich ausgeschlossen, wenn die Verwaltung oder Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Grenzen der Gewerblichkeit überschreitet (BFH-Urteil in BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, unter II.3.b der Gründe).

13 Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten, jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG abschließend aufgezählt (BFH-Urteil vom 14. Juni 2005 - VIII R 3/03, BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.a der Gründe).

14 3. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin auch Erträge erzielte, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind.

15 a) Der in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG verwendete Begriff des Grundbesitzes ist ebenso wie in Satz 1 dieser Bestimmung im gegenüber dem Einkommensteuerrecht engeren bewertungsrechtlichen Sinne zu verstehen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 22. Juni 1977 - I R 50/75, BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778; vom 26. Februar 1992 - I R 53/90, BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738; vom 20. September 2007 - IV R 19/05, BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985). Dies beruht auf dem Zweck des § 9 Nr. 1 GewStG, die Doppelbelastung von Grundbesitz mit Realsteuern --Gewerbesteuer und Grundsteuer-- zu vermeiden. Bei Erträgen, die nicht auf die Nutzung und Verwaltung von Grundbesitz im bewertungsrechtlichen Sinne zurückzuführen sind, ist eine Doppelbelastung durch Grundsteuer und Gewerbesteuer nicht zu befürchten (BFH-Urteil in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985).

16 b) Der Umfang des Grundvermögens ergibt sich aus § 68 des Bewertungsgesetzes --BewG-- (BFH-Urteil in BFHE 219, 190, BStBl II 2010, 985). 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).

17 Aus dem gesetzlichen Erfordernis der Zugehörigkeit "zu einer Betriebsanlage" ergibt sich, dass der Begriff der Betriebsvorrichtung Gegenstände voraussetzt, durch die das Gewerbe unmittelbar betrieben wird. Zwischen der Betriebsvorrichtung und dem Betriebsablauf muss ein ähnlich enger Zusammenhang bestehen, wie er üblicherweise bei Maschinen gegeben ist. Dagegen reicht es nicht aus, wenn eine Anlage für einen Betrieb lediglich nützlich oder notwendig oder sogar gewerbepolizeilich vorgeschrieben ist. Entscheidend ist, ob die Gegenstände von ihrer Funktion her unmittelbar zur Ausübung des Gewerbes genutzt werden (Senatsurteil vom 28. Februar 2013 - III R 35/12, BFHE 240, 453, BStBl II 2013, 606, Rz 8, m.w.N.). Für die Abgrenzung zwischen Gebäudebestandteilen und Betriebsvorrichtungen kommt es deshalb darauf an, ob die Vorrichtung im Rahmen der allgemeinen Nutzung des Gebäudes erforderlich ist oder ob sie unmittelbar der Ausübung des Gewerbes dient (Senatsurteil vom 24. März 2006 - III R 40/04, BFH/NV 2006, 2130, unter II.1., m.w.N.; Bahns/Graw, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 257, 262). Die zivilrechtliche Einordnung eines Gegenstands als wesentlicher Gebäudebestandteil schließt das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung i.S. des § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG nicht aus (Senatsurteil in BFH/NV 2006, 2130, unter II.1., m.w.N.).

18 c) Nach diesen Grundsätzen mögen die streitbefangenen Gegenstände und Anlagen zwar zum Grundvermögen i.S. des § 68 Abs. 1 Nr. 1 BewG gehören. Sie stellen jedoch Betriebsvorrichtungen dar und sind deshalb nach § 68 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 BewG jedenfalls nicht in das Grundvermögen einzubeziehen.

19 aa) Die Vorrichtungen wie Bierkellerkühlanlage, Kühlräume, Kühlmöbel für Theken- und Büfettanlagen sind Betriebsvorrichtungen. Denn Gegenstand des Betriebs eines Hotels ist es u.a., die Hotelgäste ggfs. auch mit gekühlten Getränken und anderen Nahrungsmitteln zu bewirten, deren Lagerfähigkeit eine Aufbewahrung in Kühlanlagen und -möbeln erfordert (ebenso FG Düsseldorf vom 22. Oktober 2013 - 13 K 859/10 G,F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2014, 303, Rz 52 f.). Der eigentliche Betriebsvorgang der Bewirtung wäre ohne solche Vorrichtungen nicht durchführbar.

20 bb) Eine andere Beurteilung ergibt sich auch nicht aus dem von der Klägerin zitierten Senatsurteil vom 12. August 1982 - III R 118/79 (BFHE 136, 443, BStBl II 1982, 782), das in einem Hotel eingebaute Bäder und Duschen zur Bewertungseinheit des Gebäudes gerechnet und nicht als selbständige Gebäudeteile in Form von Betriebsvorrichtungen beurteilt hat. Denn maßgebliches Differenzierungskriterium dieser Entscheidung ist die Frage, ob ein unmittelbarer und besonderer Zusammenhang zwischen der zur beurteilenden Anlage und dem im Gebäude ausgeübten Gewerbebetrieb besteht (was für das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung spricht) oder ob die Anlage der Benutzung des Gebäudes als solches --also unabhängig von dem darin ausgeübten Gewerbebetrieb-- dient (was gegen das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung spricht). Entsprechend ist auch der in dieser Entscheidung verwendete Begriff der Ausstattungsmerkmale der Räume zu verstehen. Gemeint sind funktionell dem Gebäude zuzurechnende Gegenstände, nicht jedoch das raumunabhängige Mobiliar, das dem im Gebäude ausgeübten Gewerbe dient.

21 Dagegen dienen die im Streitfall zu beurteilenden Vorrichtungen nicht einer von dem darin ausgeübten Betrieb unabhängigen Nutzung des Gebäudes, sondern sind gerade auf die besonderen Anforderungen eines Hotelbetriebs zugeschnitten und stehen in unmittelbarem Zusammenhang mit dessen Funktion der Gästebewirtung.

22 cc) Gleiches gilt für das von der Klägerin angeführte Urteil vom 5. März 1971 - III R 90/69 (BFHE 102, 107, BStBl II 1971, 455), in dem der Senat Personenaufzüge und Rolltreppen eines Warenhauses nicht zu den Betriebsvorrichtungen des Warenhausbetriebes gerechnet, sondern als Grundstücksbestandteile dem Grundvermögen zugehörig beurteilt hat. Dort war entscheidend, dass Personenaufzüge und Rolltreppen in einem mehrstöckigen Gebäude unbewegliche Treppen ersetzen und damit unmittelbare Gebäudefunktion erfüllen. Dagegen haben die hier streitbefangenen Gegenstände und Anlagen eine betriebliche Funktion. Insoweit ist der Fall hier vergleichbar dem vom Senat in BFHE 102, 107, BStBl II 1971, 455 zur Abgrenzung herangezogenen Lastenaufzugsfall. Dort diente der Lastenaufzug der Beförderung der im Warenhaus angebotenen Waren und damit dem Betrieb selbst und hatte damit ebenfalls keine Gebäudefunktion, sondern eine betriebliche Funktion.

23 dd) Schließlich ergeben sich auch aus dem von der Klägerin in Bezug genommenen BFH-Urteil vom 20. August 2009 - V R 21/08 (Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 391, unter II.2.) keine abweichenden Beurteilungskriterien. Denn in diesem Urteil sah sich der BFH im Hinblick auf das Vorliegen einer Betriebsvorrichtung an die Feststellungen des FG gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO). Die Vorinstanz ihrerseits war von einer im umsatzsteuerrechtlichen Sinne unteilbaren Leistung ausgegangen und hatte die (hilfsweise) Ablehnung einer Betriebsvorrichtung nicht näher begründet (Urteil des Niedersächsischen FG vom 26. Oktober 2006 - 16 K 552/04, juris, unter Entscheidungsgründe). Insofern muss der Senat auch nicht entscheiden, ob etwaige abweichende Beurteilungskriterien ihre Ursache in einer sich vom gewerbesteuerlichen Begriffsverständnis unterscheidenden umsatzsteuerlichen Definition der Betriebsvorrichtung haben.

24 4. Das FG ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung entgegensteht und im Streitfall insbesondere keine der von der Rechtsprechung entwickelten Ausnahmen vom Ausschluss einer erweiterten Kürzung vorliegt.

25 a) Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt: Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen, zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit begrenzt, dass nämlich die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 73).

26 aa) 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 (BFH-Urteile vom 23. Juli 1969 - I R 134/66, BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664; in BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738; vom 17. Oktober 2002 - I R 24/01, BFHE 200, 54, BStBl II 2003, 355, unter II.2.b; vom 17. Januar 2006 - VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, unter II.1.c bb; offen gelassen in BFH-Urteil vom 26. August 1993 - IV R 18/91, BFH/NV 1994, 338, unter 3.; Gosch in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 9 GewStG Rz 71, m.w.N.). Hierzu zählt insbesondere der Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter und notwendiger Sondereinrichtungen im Rahmen der allgemeinen Wohnungsbewirtschaftung, etwa die Unterhaltung von zentralen Heizungsanlagen, Gartenanlagen und Ähnlichem (BFH-Urteile in BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434; vom 5. März 2008 - I R 56/07, HFR 2008, 1157, unter II.2.b). Eine darüber hinausgehende Mitvermietung von (nicht fest mit dem Grundstück verbundenen) Betriebsvorrichtungen schließt die Kürzung dagegen regelmäßig aus (BFH-Urteil in BFHE 210, 38, BStBl II 2005, 778, unter II.2.a; BFH-Beschluss vom 7. April 2011 - IV B 157/09, BFH/NV 2011, 1392, Rz 13).

27 bb) Die Rechtsprechung des BFH setzt das Merkmal "zwingend notwendig" mit "unentbehrlich" gleich (BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 338, unter 3.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2011, 1392, Rz 9; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 129; Wendt in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 449, 454). 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 (Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 24). Denn die Erforderlichkeit eines Nebengeschäftes zur eigenen wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksverwaltung muss bereits dann verneint werden, wenn die Grundstücksverwaltung und -nutzung zu etwa gleichen Bedingungen auch ohne dieses Nebengeschäft hätte durchgeführt werden können (vgl. BFH-Urteil in BFHE 96, 403, BStBl II 1969, 664; Gosch in Blümich, a.a.O., § 9 GewStG Rz 72, m.w.N.; Bahns/Graw, FR 2008, 257, 259).

28 b) Im Streitfall legt das FG entgegen der Auffassung der Klägerin den Begriff der "zwingenden Notwendigkeit einer wirtschaftlich sinnvollen Grundstücksnutzung" nicht fehlerhaft aus. Das FG ist vielmehr zu Recht davon ausgegangen, dass für die Hotelvermietung die Mitvermietung der Betriebsvorrichtungen nicht zwingend notwendig i.S. von unentbehrlich war. Denn nach den Feststellungen des FG werden Hotelimmobilien häufig auch ohne Inventar vermietet, was teilweise am Interesse des Mieters liegt, hotelkettentypische Einrichtungen zu nutzen, teilweise aber auch auf einer Aufspaltung der Vermietung der Immobilie und des Inventars auf zwei Gesellschaften beruht. Diese Feststellungen wurden nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen und sind daher für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend. Auf der Grundlage dieser Feststellungen verstößt die Würdigung, dass die Mitvermietung des Inventars nicht zwingend i.S. von unentbehrlich war, auch nicht gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze.

29 Nicht durchzudringen vermag die Klägerin mit ihrem Einwand, dass nicht zu fragen sei, ob eine Grundstücksnutzung ohne die zusätzliche Tätigkeit überhaupt möglich sei, sondern, wie sich die Marktsituation für vergleichbare Grundstücke und Hotels darstelle. Denn es wurde weder substantiiert dargelegt noch ist es erkennbar, dass das FG auf nicht vergleichbare Grundstücke und Hotels abgestellt hat. Vielmehr beruht die Feststellung, dass bei kleineren Häusern und Hotels die Hotelausstattung in der Regel mitvermietet wird, ersichtlich darauf, dass dies nur die Fälle betrifft, in denen diese Häuser und Hotels weder an eine Kette vermietet werden noch von der bezeichneten Gestaltungsmöglichkeit Gebrauch gemacht wird.

30 c) Der Senat kann weiter offenlassen, ob ein unschädliches Nebengeschäft auch dann in Betracht kommt, wenn es sich um die Vermietung von Grundstücksteilen handelt, die nur wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen sind.

31 aa) Der I. Senat des BFH hat diese von ihm im Urteil in BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778 begründete Ausnahme vom Ausschließlichkeitsgebot im Urteil vom 22. August 1990 I R 66/88 (BFHE 162, 437, BStBl II 1991, 249, unter Entscheidungsgründe) selbst wieder in Frage gestellt und im Urteil in BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738, unter II.1.b jedenfalls durch eine Sphärenbetrachtung eingegrenzt. Auch andere Senate haben Zweifel an dieser Rechtsprechung erkennen lassen, wenn etwa das BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 338, unter 3. schon bezweifelt, ob das Erfordernis der ausschließlichen Verwaltung eigenen Grundbesitzes überhaupt Ausnahmen gestattet und das BFH-Urteil in BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, unter II.4.aa und bb diese Bedenken im Grundsatz teilt. An den darin zu einer Geringfügigkeitsgrenze angestellten Überlegungen wurde später im Urteil vom 17. Mai 2006 - VIII R 39/05 (BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659, unter II.2.a.E.) nicht mehr festgehalten (dazu Schöneborn, Neue Wirtschafts-Briefe 2010, 112, 113).

32 Auch der erkennende Senat hat Zweifel, ob angesichts der bewussten Entscheidung des Steuerpflichtigen, seine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit im Rechtsrahmen eines Gewerbebetriebs kraft Rechtsform auszuüben (s. hierzu Wendt in Lüdicke/ Mellinghoff/Rödder [Hrsg.], a.a.O., S. 449, 452), sich allein aus dem vom I. Senat im Urteil in BFHE 122, 534, BStBl II 1977, 778, herangezogenen Vergleich mit der gewerbesteuerlichen Behandlung einer einfachen Personengesellschaft Ausnahmen vom Ausschließlichkeitserfordernis rechtfertigen lassen.

33 bb) Das FG ist mit Blick auf die vom I. Senat im Urteil in BFHE 167, 557, BStBl II 1992, 738, unter II.1.b herangezogene Sphärenbetrachtung jedenfalls im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin mitvermieteten Gegenstände und Anlagen nicht erst wegen der Eigenart ihrer Nutzung durch den Mieter Betriebsvorrichtungen waren. Denn sie wurden nach den Feststellungen des FG bereits von Seiten der Klägerin auf die Erfordernisse eines Hotelbetriebs zugeschnitten. Ihre gewerbliche Nutzung wurde mithin bereits in der Sphäre des Vermieters angelegt und nicht erst in der Sphäre des Mieters.

34 d) Zudem ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass es auf die quantitativen Voraussetzungen des Ausschließlichkeitskriteriums nicht mehr ankommt, da die überlassenen Betriebsvorrichtungen bereits die qualitativen Anforderungen der Rechtsprechung nicht erfüllen.

35 5. Schließlich ist die Annahme des FG, dass § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG keinen Raum für eine allgemeine Bagatellgrenze lässt, nicht zu beanstanden.

36 a) Eine allgemeine Geringfügigkeitsgrenze, wonach die Überlassung von Betriebsvorrichtungen der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht, wenn die Betriebsvorrichtungen gegenüber dem Grundvermögen von geringem Wert sind oder auf sie nur ein geringer Teil der Miete oder Pacht entfällt, kommt aufgrund des dem Gesetzeswortlaut zu entnehmenden strengen Ausschließlichkeitsgebotes nicht in Betracht (BFH-Urteil in BFHE 213, 64, BStBl II 2006, 659; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, 125. Lieferung 10.2018, § 9 Nr. 1 Rz 128; Wendt, FR 2000, 1038). Eine Geringfügigkeitsgrenze hätte eine Formulierung wie "nahezu ausschließlich", "überwiegend" oder "hauptsächlich" oder --wie in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG-- zumindest das Fehlen des Wortes "ausschließlich" erfordert. Der Gesetzgeber hat zudem durch die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG enthaltene Aufzählung der neben der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes erlaubten, aber nicht begünstigten Tätigkeiten die Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot eingegrenzt.

37 b) Ausnahmen wegen Geringfügigkeit sind deshalb auch nicht aufgrund des verfassungsrechtlich gewährleisteten Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes --GG--) geboten. Vielmehr stellt sich die enge Ausgestaltung der Tatbestandsvoraussetzungen der erweiterten Kürzung als folgerichtige Umsetzung des gewerbesteuerrechtlichen Belastungsgrundes dar (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 98).

38 c) Entgegen der Ansicht der Klägerin ist eine Geringfügigkeitsschwelle auch nicht im Hinblick auf den in Art. 3 Abs. 1 GG enthaltenen Gleichbehandlungsgrundsatz geboten. Dies ergibt sich bereits daraus, dass dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, die Nichterfüllung des Tatbestands der Steuerbefreiungsvorschrift durch eine alternative Sachverhaltsgestaltung (z.B. eine Aufteilung der Vermietung des Grundbesitzes und der Betriebsvorrichtungen auf zwei Gesellschaften) zu vermeiden (vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 26. Oktober 2004 - 2 BvR 246/98, BFH/NV 2005, Beilage 3, 259 a.E.; vom 26. Februar 1993 - 2 BvR 164/92, HFR 1993, 408, unter "Aus Art. 6 Abs. 1 GG …").

39 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 1, § 135 Abs. 2 FGO.