

Urteil vom 01. September 2022, IV R 13/20

Zum Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers

ECLI:DE:BFH:2022:U.010922.IVR13.20.0

BFH IV. Senat

GewStG § 35b, GewStG § 10a, GewStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, GewStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 23. Mai 2019, Az: 1 K 462/15

Leitsätze

1. Über das Merkmal des Beginns der sachlichen Gewerbesteuerpflicht ist selbständig im Verlustfeststellungsverfahren gemäß § 10a GewStG zu entscheiden.
2. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht eines gewerblichen Grundstückshändlers beginnt frühestens mit dem Abschluss eines (wirksamen) Kaufvertrags über eine erste Immobilie, denn erst hierdurch wird er in die Lage versetzt, seine Leistung am Markt anzubieten.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 23.05.2019 - 1 K 462/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob für die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 (01.06.2011 bis 31.05.2012) eine sachliche Gewerbesteuerpflicht bestand, so dass von ihr getätigte Aufwendungen zu einem gemäß § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) vortragsfähigen Gewerbeverlust führen.
- 2 Die Klägerin ist eine mit Vertrag vom xx.01.2011 gegründete KG, deren Gesellschaftszweck der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Immobilien, Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (§ 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags) ist. Ihr sind auch Rechtsgeschäfte und Rechtshandlungen gestattet, die geeignet erscheinen, den Gesellschaftszweck unmittelbar oder mittelbar zu fördern (§ 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags). Persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin ist die XY AG, die auch zur Geschäftsführung und Vertretung der Klägerin berechtigt und verpflichtet ist (§ 6 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags). Das Geschäftsjahr der Klägerin beginnt am 01.06. eines Jahres und endet am 31.05. des Folgejahres.
- 3 Im Gesellschaftsvertrag ist vorgesehen, dass die Klägerin zur Finanzierung des Gesellschaftszwecks nach Maßgabe ihrer Genussrechtsbedingungen Genussrechtskapital in Höhe von zuletzt ... Mio. € und darüber hinaus Fremdkapital aufnimmt (§ 3 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags).
- 4 Mit notariellem Kaufvertrag vom xx.06.2012 erwarb die Klägerin mit Mehrfamilienhäusern bebaute Grundstücke. Den Grundstückserwerb hatte sie im Wirtschaftsjahr 2011/2012 vorbereitet. Im März 2012 hatte das beauftragte Maklerbüro Immobilien-Exposés zur Verfügung gestellt, am xx.04.2012 fand eine Besichtigung der Grundstücke statt und am xx.05.2012 war der Klägerin der Notarvertragsentwurf übersandt worden.

- 5 Die Klägerin veräußerte die Grundstücke im ersten Halbjahr 2014. Im Jahr 2014 schloss sie ebenfalls die Sanierung einer weiteren Immobilie mit der Veräußerung von neun Eigentumswohnungen ab. Die Klägerin stellte sich hierzu nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) in Pressemitteilungen u.a. vom xx.xx.2013 und vom xx.xx.2014 als eine Beteiligungsgesellschaft dar, die Anlegern die Beteiligung an Immobiliengeschäften ermöglicht. Sie investiere in den günstigen Ankauf von Bestandsimmobilien und deren anschließende Vermietung, die Weiterentwicklung von unterbewerteten Immobilien sowie den Verkauf von Projekten.
- 6 Am 18.07.2013 reichte die Klägerin die Gewerbesteuererklärung für das Wirtschaftsjahr 2011/2012 (01.06.2011 bis 31.05.2012) ein, in der sie einen --der Höhe nach unstreitigen-- Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ./ 1.032.655 € erklärte. Ausweislich des Jahresabschlusses zum 31.05.2012 beschränkte sich die Geschäftstätigkeit der Klägerin auf die Emission von Genussrechten, von denen bis zum 31.05.2012 circa ... Mio. € eingezahlt waren. Hieraus resultierten Druck- und Prospektkosten, Aufwendungen für Genussrechtsemissionen und Projektaufbereitung, Verkaufsprovisionen und Vertriebskosten in Höhe von circa 1,8 Mio. €. In ihrer Gewinn- und Verlustrechnung wies die Klägerin neben sonstigen betrieblichen Erträgen in Höhe von 2.749 € lediglich Zinserträge in Höhe von insgesamt 2.964 € für Darlehensgewährungen an die ZK in Höhe von 552,59 € und an die QR in Höhe von 1.252,89 € aus. Der Restbetrag in Höhe von 1.158,52 € betraf Zinsen auf Guthaben.
- 7 Den Antrag auf Feststellung des vortragsfähigen Fehlbetrags gemäß § 10a GewStG auf den 31.12.2012 lehnte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 09.12.2013 ab. Zur Begründung wies das FA im Wesentlichen darauf hin, dass bloße Vorbereitungshandlungen --im konkreten Fall Akquisitionstätigkeiten-- die Gewerbesteuerpflicht noch nicht begründeten. Die Klägerin müsse sich mit einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen. Dazu müsse sie Grundstücke besitzen und bewerben. Da sie erst mit Vertrag vom xx.06.2012 ein Grundstück erworben habe, könne erst ab dem Wirtschaftsjahr 2012/2013 (01.06.2012 bis 31.05.2013) ein Gewerbebetrieb bestehen.
- 8 Der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage gab das FG mit Urteil vom 23.05.2019 - 1 K 462/15 statt. Die Klägerin habe im Wirtschaftsjahr 2011/2012 mit der Beauftragung des Maklerbüros im März 2012, der Besichtigung der Grundstücke im April 2012, den Kaufvertragsverhandlungen und der Beauftragung des Notars zur Fertigung des Grundstückskaufvertragsentwurfs im Mai 2012 Tätigkeiten unternommen, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet gewesen seien. Sie sei daher bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 gewerbesteuerpflichtig gewesen.
- 9 Die hiergegen gerichtete Revision begründet das FA mit der Verletzung von § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG. Gegenstand des Betriebs der Klägerin sei der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Grundstücken. Mit diesem Unternehmensgegenstand könne sie sich nicht vor dem Erwerb mindestens eines Grundstücks, für den der Abschluss eines notariellen Kaufvertrags erforderlich sei, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligen. Denn vor diesem Zeitpunkt sei sie nicht in der Lage, ihre Leistungen am Markt anzubieten und gewerbliche Einnahmen zu erzielen.
- 10 Darüber hinaus sei das angefochtene Urteil auch bei Zugrundelegung der Rechtsauffassung des FG zum Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht rechtsfehlerhaft. Denn nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung müsse im Erhebungszeitraum des Beginns des Gewerbebetriebs zur Ermittlung des Gewerbeertrags der nach den einkommensteuerrechtlichen Grundsätzen ermittelte Gewinn um die vor Eintritt der sachlichen Gewerbesteuerpflicht verursachten Einnahmen und Ausgaben korrigiert werden. Dies sei nicht geschehen. Das FG habe weder den genauen Zeitpunkt des Beginns der Gewerbesteuerpflicht bestimmt noch die Ausgaben ermittelt, die vor Eintritt der sachlichen Gewerbesteuerpflicht verursacht worden seien.
- 11 Das FA beantragt, das Urteil des FG des Landes Sachsen-Anhalt vom 23.05.2019 - 1 K 462/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13 Sie hält das FG-Urteil für zutreffend. Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei zu entnehmen, dass bei Unternehmen, deren Tätigkeit auf die Veräußerung von Waren gerichtet sei, bereits der gesamte Herstellungsprozess zum Gegenstand des gewerblichen Betriebs gehöre. Für Handelsunternehmen, die die später zu veräußernde Ware einkaufen, könne nichts anderes gelten. Bei diesen gehöre der gesamte Einkaufsprozess zum Gegenstand des Gewerbebetriebs. Die sachliche Gewerbesteuerpflicht entstehe daher bereits in dem Zeitpunkt, in dem der Händler mit Einkaufsaktivitäten beginne. Dies sei beim gewerblichen Grundstückshändler anzunehmen,

wenn er sich mit Immobilienmaklern oder Grundstückseigentümern zwecks Grundstückserwerbs in Verbindung setze, Objektdaten austausche, Objektbesichtigungen durchführe und Vertragsanbahnungsgespräche führe.

- 14** Entgegen der Auffassung des FA habe das FG den Gewerbeertrag nicht für einen abgekürzten Erhebungszeitraum feststellen müssen, denn zu ihrem Unternehmensgegenstand habe auch die Vermietung von Immobilien und damit eine vermögensverwaltende Tätigkeit gehört. Mit dem Genussrechtskapital habe nicht nur die originär gewerbliche Tätigkeit (Immobilienhandel), sondern auch die vermögensverwaltende Tätigkeit finanziert werden sollen. Die verzinsliche Anlage des im streitigen Erhebungszeitraum eingezahlten Genussrechtskapitals stelle sich daher nicht lediglich als Vorbereitungshandlung des Gewerbebetriebs Immobilienhandel dar, sondern sei als eigenständige werbende Tätigkeit anzusehen, mit der sie ihre vermögensverwaltende Tätigkeit aufgenommen habe.
- 15** Die Klägerin und das FA haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision des FA ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben, weil das FG seine Entscheidung, die sachliche Gewerbesteuerpflicht der Klägerin habe bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 bestanden, auf der Grundlage einer teilweise unzutreffenden Rechtsauffassung getroffen hat. Zwar hat das FG zutreffend erkannt, dass über die Frage der sachlichen Gewerbesteuerpflicht im Wirtschaftsjahr 2011/2012 im Verlustfeststellungsverfahren gemäß § 10a GewStG zu entscheiden ist (hierzu unter 1.). Es hat jedoch in teilweiser Verkennung der allgemeinen Rechtsgrundsätze für den Beginn eines Gewerbebetriebs (hierzu unter 2.) zu Unrecht angenommen, die Klägerin habe bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 (01.06.2011 bis 31.05.2012) ihre werbende Tätigkeit aufgenommen (hierzu unter 3.). Die Klage war abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--, hierzu unter 4.).
- 17** 1. Das FG hat zutreffend erkannt, dass über das streitige Merkmal des Beginns der sachlichen Gewerbesteuerpflicht der Klägerin im Wirtschaftsjahr 2011/2012 im Verlustfeststellungsverfahren gemäß § 10a GewStG zu entscheiden ist.
- 18** a) Wären die von der Klägerin in ihrer Gewinnermittlung auf den 31.05.2012 gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) berücksichtigten Aufwendungen (z.B. für Druck- und Prospektkosten, Genussrechtsemissionen, Projektaufbereitung, Verkaufsprovisionen und Vertriebskosten) bei der Ermittlung des Gewerbeertrags gemäß § 7 GewStG zu berücksichtigen, gingen sie in den Gewerbeverlust gemäß § 10a GewStG ein. Gemäß § 10a GewStG ist der maßgebende Gewerbeertrag (§ 10 Abs. 1 GewStG) um die Fehlbeträge zu kürzen, die sich bei der Ermittlung des maßgebenden Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume nach den Vorschriften der §§ 7 bis 10 GewStG ergeben haben, soweit die Fehlbeträge nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags für die vorangegangenen Erhebungszeiträume berücksichtigt worden sind (§ 10a Satz 1 GewStG). Fehlbetrag im Sinne dieser Vorschrift ist der Gewerbeverlust, d.h. der negative Ertrag des Gewerbebetriebs. Besteht (noch) kein Gewerbebetrieb, kann demzufolge kein (abzugsfähiger) Gewerbeverlust entstehen. Erst mit dem Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht können abzugsfähige und damit vortragsfähige Verluste entstehen (vgl. BFH-Urteile vom 14.04.2011 - IV R 52/09, BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929, Rz 32, und vom 19.08.1977 - IV R 107/74, BFHE 123, 352, BStBl II 1978, 23).
- 19** b) Die Verlustfeststellung gemäß § 10a GewStG erfolgt auch bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum 31.12. eines Jahres, denn § 10 Abs. 2 GewStG stellt eine Bezugsfiktion zum Erhebungszeitraum auf. Gemäß § 10 Abs. 2 GewStG gilt bei Unternehmen mit vom Kalenderjahr abweichendem Wirtschaftsjahr der Gewerbeertrag als in dem Erhebungszeitraum bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet (Suchanek/Hesse in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 10a Rz 202; vgl. im Ergebnis auch BFH-Urteil vom 03.02.2010 - IV R 59/07, Rz 15).
- 20** c) Ob eine sachliche Gewerbesteuerpflicht besteht, ist im Verlustfeststellungsverfahren nach § 10a Satz 6 GewStG ohne Bindung an den Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums, auf dessen Ende der vortragsfähige Gewerbeverlust nach § 10a GewStG gesondert festzustellen ist, selbständig zu prüfen. Der Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums, auf dessen Ende der vortragsfähige Gewerbeverlust gesondert festzustellen ist, ist für den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (Verlustfeststellungsbescheid) dieses Erhebungszeitraums kein Grundlagenbescheid i.S. des § 171

Abs. 10 der Abgabenordnung, soweit das Merkmal der sachlichen Steuerpflicht Bedeutung hat. Der Gewerbesteuermessbescheid entfaltet insoweit keine Bindungswirkung für den Verlustfeststellungsbescheid (vgl. BFH-Urteile vom 07.09.2016 - IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 23, 28 ff.; vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 28). Dies gilt auch nach der Änderung des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG durch das Jahressteuergesetz 2010 vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394). Dieser Regelung kann keine Bindungswirkung des Gewerbesteuermessbescheides für den Verlustfeststellungsbescheid entnommen werden, weil das Merkmal des Beginns oder des Endes der sachlichen Gewerbesteuerpflicht keine Frage der Besteuerungsgrundlage i.S. des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 30; Kontny in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 35b Rz 41; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 35b Rz 16).

- 21** 2. Ein gewerblicher Grundstückshändler nimmt seine werbende Tätigkeit frühestens mit der Anschaffung der ersten Immobilie, d.h. mit dem (wirksamen) Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrags auf. Erst dann beginnt seine sachliche Gewerbesteuerpflicht gemäß § 2 Abs 1 GewStG.
- 22** a) Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer nur der stehende Gewerbebetrieb. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften unterwirft das Gesetz die konkret ausgeübte werbende Tätigkeit der Gewerbesteuer. Deshalb beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines (originären oder fiktiven) Gewerbebetriebs erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 bzw. Abs. 3 EStG) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist (z.B. BFH-Urteile vom 13.04.2017 - IV R 49/15, BFHE 257, 441; vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, m.w.N.).
- 23** aa) Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit. Davon abzugrenzen sind die bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen. Der Zeitpunkt des Beginns der werbenden Tätigkeit ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls zu ermitteln und kann für die verschiedenen Betriebsarten unterschiedlich zu bestimmen sein. Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Allerdings handelt es sich insoweit lediglich um ein Indiz; letztlich maßgebend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (z.B. BFH-Urteile in BFHE 257, 441; vom 22.01.2015 - IV R 10/12; vom 20.11.2003 - IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464; in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927; vom 13.10.2016 - IV R 21/13, BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, m.w.N.).
- 24** bb) Für den Beginn der werbenden Tätigkeit ist entscheidend, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass sich das Unternehmen daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann (vgl. BFH-Urteile vom 12.05.2016 - IV R 1/13 BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 26; in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, m.w.N.; vgl. auch Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 4551).
- 25** cc) Bei einem auf Handel ausgerichteten Unternehmen liegt eine werbende Tätigkeit vor, wenn der Unternehmer seine Leistungen am Markt anbietet. Dies ist z.B. mit der Öffnung des Ladenlokals und dem Beginn des Verkaufs von Waren der Fall (zu einer Apotheke BFH-Urteil in BFHE 123, 352, BStBl II 1978, 23).
- 26** (1) Jedoch setzt die Annahme einer werbenden Tätigkeit eines entsprechenden Unternehmens nicht ausnahmslos voraus, dass der Unternehmer seine Leistung bereits aktiv am Markt anbietet (anderer Ansicht Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 2 Rz 52, 65 f.).
- 27** So kann nach der Rechtsprechung des BFH bei einer sog. Ein-Schiff-Gesellschaft, die vorrangig die Veräußerung und nicht den Betrieb des Schiffs beabsichtigt, bereits der Bau bzw. der Erwerb des Schiffs als Beginn der werbenden Tätigkeit angesehen werden, denn in diesem Fall gehört bereits die Herstellung bzw. der Erwerb der später zu veräußernden Waren zum Gegenstand des Betriebs (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 45; vom 03.04.2014 - IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 76; vom 22.01.2015 - IV R 10/12, Rz 32; vgl. auch Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 2 Rz 4555; BeckOK GewStG/Specker, 2. Ed. [01.07.2022], GewStG § 2 Rz 1298.1). Dieser Rechtsprechung kann allerdings nicht entnommen werden, bei Handelsunternehmen, die die später zu veräußernde Ware herstellen oder einkaufen, gehöre bereits der gesamte Herstellungs- bzw. Einkaufsprozess zum Gegenstand des Gewerbebetriebs. Der Senat hat zwar in seinem Urteil vom 26.09.2013 - IV R 45/11 (BFHE 243, 367, BStBl II 2015, 296, Rz 35) noch recht allgemein formuliert, bereits die Herstellung bzw. der Erwerb der später zu veräußernden Waren gehöre zum Gegenstand des gewerblichen Betriebs. In seinen

nachfolgenden Entscheidungen (Urteile in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 76; vom 22.01.2015 - IV R 10/12, Rz 32 f.; in BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 45) hat er jedoch konkretisierend ausgeführt, die sachliche Gewerbesteuerpflicht beginne nur dann bereits mit Abschluss des Bau- oder Kaufvertrags über das Schiff, wenn die Gesellschaft den entsprechenden Vertrag mit unbedingter Veräußerungsabsicht abgeschlossen habe. Danach hat der Senat nicht (mehr) auf einen (irgendwie gearteten) Beginn des Erwerbsvorgangs, sondern auf dessen Ende, das durch den Kaufvertragsschluss markiert wird, abgestellt. Der Vertragsschluss stellt den frühestmöglichen Zeitpunkt für den Beginn der werbenden Tätigkeit dar (ablehnend Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, a.a.O., § 2 Rz 52, 65 f., der Maßnahmen auf der Absatzseite für den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht verlangt). Den Ausführungen des BFH im Urteil vom 23.10.1987 - III R 275/83 (BFHE 151, 399, BStBl II 1988, 293) kann nichts Gegenteiliges entnommen werden.

- 28** In diesem Sinne hat auch das FG Düsseldorf entschieden, dass die Gewerbesteuerpflicht eines Unternehmens, dessen Betrieb auf den Erwerb, die Verwaltung und Veräußerung von Unternehmen bzw. Unternehmensbeteiligungen gerichtet ist, nicht vor dem Erwerb mindestens eines Unternehmens beginnt (Urteil vom 03.08.1999 - 8 K 5495/97 G; vgl. auch Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 2 Rz 4553).
- 29** (2) Entsprechendes gilt für einen gewerblichen Grundstückshändler. Dieser nimmt seine werbende Tätigkeit frühestens mit der Anschaffung der ersten Immobilie, d.h. mit dem (wirksamen) Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrags auf, denn erst hierdurch wird er in die Lage versetzt, seine Leistung am Markt anzubieten. Entscheidend ist nicht der Beginn des Erwerbsprozesses, sondern dessen Ende, das durch den Abschluss des Kaufvertrags markiert wird.
- 30** Vorbereitungshandlungen, die dem Abschluss eines entsprechenden Kaufvertrags dienen, genügen demgegenüber nicht für die Aufnahme einer werbenden Tätigkeit (vgl. z.B. Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 2 Rz 569), denn durch die Beauftragung eines Maklers, die Besichtigung eines potentiellen Kaufobjektes oder ähnliche Tätigkeiten ist der Grundstückshändler noch nicht in der Lage, seine Leistung am Markt anzubieten. Darüber hinaus führte die Annahme, ein Grundstückshändler nehme seine werbende Tätigkeit bereits auf, wenn er sich (mehr oder weniger ernsthaft) nach geeigneten Objekten umsehe bzw. erste auf den Erwerb eines Grundstücks gerichtete Schritte unternehme, sowohl zu einer sachlich nicht gerechtfertigten Vorverlagerung des Beginns der Gewerbesteuerpflicht als auch zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten bei der Bestimmung des konkreten Zeitpunktes der Aufnahme der werbenden Tätigkeit.
- 31** b) Die dargestellten Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (z.B. BFH-Urteile in BFHE 257, 441; in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927; in BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, m.w.N.).
- 32** c) Ebenso wie der Einzelunternehmer kann auch die Personengesellschaft mehrere Betriebe nacheinander betreiben (z.B. BFH-Urteile in BFHE 257, 441; in BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, und in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464). Dementsprechend kann eine Personengesellschaft, deren Zweck nach ihrem Gesellschaftsvertrag der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Immobilien, Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung ist, vor Beginn dieses Grundstückshandels bereits einen anderen Gewerbebetrieb unterhalten. Voraussetzung ist jedoch, dass sie tatsächlich Tätigkeiten entfaltet, die die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG erfüllen und die sich nicht lediglich als Vorbereitungshandlungen des Grundstückshandels darstellen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 257, 441, Rz 23, zur Ein-Schiff-Gesellschaft, m.w.N.).
- 33** d) Auch die Tätigkeit einer i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 257, 441; in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464). Für den Beginn des Gewerbebetriebs einer solchen Gesellschaft ist grundsätzlich auf die Aufnahme der vermögensverwaltenden Tätigkeit abzustellen. Ist eine Personengesellschaft allerdings zu dem Zweck gegründet worden, eine originär gewerbliche Tätigkeit zu entfalten, und erfüllt diese Gesellschaft im Übrigen die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, beginnt der Gewerbebetrieb nicht allein wegen der in der Vorbereitungsphase der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten bereits mit deren Aufnahme (BFH-Urteile in BFHE 257, 441; in BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489). Daher können selbst mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene vermögensverwaltende Tätigkeiten einer gewerblich geprägten Personengesellschaft im Einzelfall noch als Vorbereitungshandlungen einer werbenden originär gewerblichen Tätigkeit zu werten sein. Überschreiten die vermögensverwaltenden Tätigkeiten allerdings das Maß dessen, was zur Aufnahme der originär gewerblichen Tätigkeit erforderlich und üblich ist, handelt es sich bei diesen

Tätigkeiten nicht mehr um bloße Vorbereitungshandlungen der noch nicht aufgenommenen originär gewerblichen Tätigkeit, sondern um die Inangasetzung eines Gewerbebetriebs, der mit der Aufnahme der Vermögensverwaltung beginnt (BFH-Urteil in BFHE 257, 441).

- 34** 3. Das angefochtene FG-Urteil entspricht diesen Rechtsgrundsätzen nur zum Teil. Das FG hat zwar zutreffend erkannt, dass für die Klägerin als gewerbliche Grundstückshändlerin die Rechtsprechung für gewerblich geprägte Personengesellschaften keine Anwendung findet. Seine in diesem Zusammenhang erfolgte Würdigung, die Klägerin habe mit der Verwaltung des bereits eingezahlten Genussrechtskapitals, insbesondere dessen verzinslicher Anlage, lediglich die Ausübung ihrer originär gewerblichen Tätigkeit als Grundstückshändlerin vorbereitet und nicht vorab eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt und hierdurch eine sachliche Gewerbesteuerpflicht begründet, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (hierzu unter a bis c). Das FG hat jedoch in Verkennung der unter 2. dargelegten Grundsätze für den Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht einer originär gewerblich tätigen Grundstückshändlerin angenommen, die Klägerin habe ihre werbende Tätigkeit bereits vor dem 01.06.2012 aufgenommen, so dass bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 (01.06.2011 bis 31.05.2012) eine sachliche Gewerbesteuerpflicht bestanden habe (hierzu unter d). Das Urteil war daher aufzuheben.
- 35** a) Die Klägerin ist gewerbliche Grundstückshändlerin. Ihr Gesellschaftszweck ist der Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung von Immobilien, Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten im eigenen Namen und auf eigene Rechnung (§ 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags). Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und damit für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG ist der gewerbliche Grundstückshandel auch tatsächlicher Gegenstand ihrer Tätigkeit. Allerdings beschränkte sich ihre Geschäftstätigkeit im maßgeblichen Wirtschaftsjahr 2011/2012 --wie auch der Jahresabschluss zum 31.05.2012 bestätigt-- auf die Emission von Genussrechten zur Finanzierung ihres Gesellschaftszwecks, des gewerblichen Grundstückshandels, sowie auf erste Bemühungen zur Anbahnung eines Immobilienkaufs.
- 36** b) Entgegen der Auffassung der Klägerin stellt die verzinsliche Anlage des im streitigen Erhebungszeitraum eingezahlten Genussrechtskapitals keine eigenständige werbende Tätigkeit dar, die als bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 aufgenommene vermögensverwaltende Tätigkeit anzusehen ist.
- 37** aa) Die Würdigung des FG, die Klägerin habe nicht zunächst eine auf Vermögensverwaltung gerichtete Tätigkeit ausgeübt, hält der revisionsrechtlichen Prüfung stand. Der Senat ist an die Würdigung des FG gebunden, wenn diese --wie im Streitfall-- möglich ist und das FG weder gegen Denkgesetze verstoßen noch wesentliche Umstände vernachlässigt hat (z.B. BFH-Urteil vom 11.11.2015 - V R 3/15, Rz 22). So hat das FG zu Recht im Rahmen seiner Würdigung darauf abgestellt, dass der Gesellschaftsvertrag die verzinsliche Anlage des Genussrechtskapitals nicht als Gesellschaftszweck bezeichnet. Ebenso wenig ist zu beanstanden, dass das FG angenommen hat, die in § 2 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags festgelegte Berechtigung der Klägerin zu Rechtshandlungen, die geeignet erscheinen, den Gesellschaftszweck unmittelbar oder mittelbar zu fördern, belege nicht, dass die Verwaltung des Genussrechtskapitals einem eigenständigen Gesellschaftszweck gedient habe. Dies wird durch den Umstand bestätigt, dass sich die Klägerin nach den Feststellungen des FG ihren Anlegern gegenüber nicht verpflichtet hat, die Gelder in Kapitalanlagen zu investieren. In Anbetracht der erzielten Zinserträge, des Umfangs der Darlehensgewährungen sowie des zeitnahen Grundstückserwerbs hält es der Senat auch für zutreffend, dass das FG angenommen hat, die Verwaltung des Genussrechtskapitals habe das Maß üblicher Vorbereitungshandlungen nicht überschritten, sondern sei als "Durchgangsstadium" zur geschäftsplanmäßigen Investition in das Immobiliengeschäft der Klägerin anzusehen.
- 38** bb) Als zutreffend erweist sich auch die Folgerung des FG, die Klägerin, die zu dem Zweck gegründet worden sei, eine originär gewerbliche Tätigkeit zu entfalten, und die im Übrigen die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG erfülle, habe ihren Gewerbebetrieb nicht bereits durch die Aufnahme der in der Vorbereitungsphase der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten begonnen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 257, 441; in BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489).
- 39** c) Der Einwand der Klägerin, zu ihrem Unternehmensgegenstand gehöre auch eine vermögensverwaltende Tätigkeit in Gestalt der Vermietung von Immobilien, die ebenfalls durch das Genussrechtskapital habe finanziert werden sollen, mit der Folge, dass die verzinsliche Anlage des Genussrechtskapitals nicht lediglich als Vorbereitungshandlung des gewerblichen Grundstückshandels, sondern als eigenständige werbende Tätigkeit anzusehen sei, greift nicht durch.
- 40** Der Vortrag der Klägerin, zu ihrem Gesellschaftszweck gehöre auch die Vermietung von Immobilien, ist nicht zu berücksichtigen. Es handelt sich um neuen, erstmals im Revisionsverfahren vorgebrachten Sachvortrag (z.B. BFH-

Urteil vom 27.11.2019 - XI R 35/17, BFHE 267, 542, BStBl II 2021, 252, Rz 54), der zudem weder von dem festgestellten Inhalt des Gesellschaftsvertrags noch von den Feststellungen des FG zur tatsächlichen Tätigkeit der Klägerin getragen wird. Die aus den Jahren 2013 und 2014 stammenden Pressemitteilungen der Klägerin, in denen von einer "anschließenden Vermietung" die Rede ist, führen zu keinem anderen Ergebnis. Sie geben lediglich eine nicht näher belegte Behauptung der Klägerin, die nicht auf das maßgebliche Geschäftsjahr 2011/2012 bezogen ist, wieder.

- 41** d) Das FG hat jedoch in Verkennung der unter 2. dargelegten Grundsätze angenommen, die Klägerin habe ihre werbende Tätigkeit bereits vor dem 01.06.2012 dadurch aufgenommen, dass sie Kontakt zu Immobilienmaklern gesucht, an Wohnungsbesichtigungen teilgenommen und Kaufvertragsverhandlungen geführt habe, so dass bereits im Wirtschaftsjahr 2011/2012 (01.06.2011 bis 31.05.2012) eine sachliche Gewerbesteuerpflicht bestanden habe.
- 42** 4. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen.
- 43** Die Klägerin hat im Wirtschaftsjahr 2011/2012 (01.06.2011 bis 31.05.2012) lediglich den Kaufvertragsabschluss vorbereitende Maßnahmen unternommen. Die erste Immobilie hat sie erst mit Vertrag vom xx.06.2012 und damit im nachfolgenden Wirtschaftsjahr erworben. Nach Maßgabe der unter II.2. dargestellten Grundsätze hatte sie damit im Wirtschaftsjahr 2011/2012 noch keine werbende Tätigkeit aufgenommen, so dass kein vortragsfähiger Gewerbeverlust gemäß § 10a GewStG festzustellen war.
- 44** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.
- 45** 6. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de