

# Urteil vom 17. Oktober 2024, III R 1/23

**Keine erweiterte Kürzung bei Veräußerung des gesamten Grundbesitzes im Laufe des Erhebungszeitraums**

ECLI:DE:BFH:2024:U.171024.IIIR1.23.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG § 14 S 2, GewStG VZ 2016 , GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 27. Oktober 2022, Az: 10 K 3572/18 G

## Leitsätze

Hat eine Kapitalgesellschaft ihren gesamten Grundbesitz einen Tag vor Ablauf des Erhebungszeitraums ("zu Beginn des 31.12.") veräußert, kann sie die sogenannte erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes nicht in Anspruch nehmen, da sie in diesem Fall nicht ausschließlich grundstücksverwaltend tätig war.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten werden das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 27.10.2022 - 10 K 3572/18 G und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 17.10.2018 aufgehoben.

Der Gewerbesteuermessbetrag für 2016 wird unter Abänderung des Bescheids des Beklagten über den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 vom 09.10.2017 auf den Betrag festgesetzt, der sich bei Berücksichtigung der einfachen Kürzung in Höhe von 9.567 € gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ergibt.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin zu 94 % und der Beklagte zu 6 % zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) im Jahr 2016 (Streitjahr) die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zusteht.
- 2** Die Klägerin ist eine 2013 gegründete GmbH mit Sitz in .... Als Gegenstand des Unternehmens sind im Gesellschaftsvertrag und im Handelsregister ... der Erwerb, die Verwaltung (namentlich die Vermietung und Verpachtung) und die Veräußerung von Grundbesitz einschließlich der Durchführung von Baumaßnahmen auf fremdem Grundbesitz benannt.
- 3** Ein Immobilienobjekt (F-Straße ...) hatte die Klägerin im Jahr 2013 für ... € erworben, als Umlaufvermögen bilanziert und im Folgejahr für knapp ... € veräußert.
- 4** Ein weiteres Geschäftsgrundstück mit mehreren Eigentumswohnungen und wohnungseigentumsrechtlichen Teileigentumseinheiten (G) hatte die Klägerin mit Kaufvertrag vom xx.11.2015 für ... € erworben. Die Summe der Einheitswerte der Einheiten auf den 01.01.2016 betrug 797.253 €. Die Klägerin veräußerte dieses Objekt mit Kaufvertrag vom xx.11.2016 für ... € an Y. In Ziff. 7.1 des Vertrags war bestimmt, dass alle das Vertragsobjekt betreffenden öffentlichen und privaten Lasten, alle Verbrauchskosten, Verkehrssicherungspflichten und jede mit dem Vertragsobjekt verbundene Haftung "ab Beginn des 31.12.2016" auf den Käufer übergehen sollten. Des

Weiteren sollte der Übergang des Besitzes, der Nutzungen und der Gefahr, die Kaufpreiszahlung vorausgesetzt, ebenfalls "am Beginn des 31.12.2016" erfolgen. Der Kaufpreis wurde am 15.12.2016 an die Klägerin gezahlt.

- 5 Die Klägerin verfügte im Streitjahr über zwei Bankkonten. Ein Konto nutzte sie für die Verwaltung des Objekts G (Abwicklung laufender Einnahmen und Ausgaben wie Mieten, Nebenkostenvorschüsse, Zahlungen an Versorgungsbetriebe). Dieses Konto wies zum 31.12.2016 ein Guthaben von ... € aus. Das zweite Konto war das Geschäftskonto der Klägerin, auf das Y den Kaufpreis zahlte, von dem aus die Klägerin das Darlehen für den Kauf des Objekts tilgte und Gebühren sowie Vorfälligkeitsentgelte zahlte. Dieses Konto wies zum 31.12.2016 ein Guthaben von ... € aus. Außerdem hatte die Klägerin zum 31.12.2016 Ansprüche gegen die Finanzverwaltung auf Erstattung von Umsatzsteuer in Höhe von ... € und ... €.
- 6 In der Gewinn- und Verlustrechnung für das Streitjahr wies die Klägerin Erlöse ("Erlöse Objektverkauf Umlaufvermögen") in Höhe von ... € und eine Verminderung des Bestands an fertigen und unfertigen Erzeugnissen ("Bestandsverminderung Objekte") in Höhe von ... € aus. Zinserträge sind nicht vermerkt. Die Klägerin erzielte im Streitjahr einen Jahresüberschuss in Höhe von ... € und einen Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des GewStG in Höhe von ... €.
- 7 Die Klägerin machte in der Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte sie unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zunächst erklärungsgemäß. Am 09.10.2017 änderte das FA den ursprünglichen Bescheid und versagte der Klägerin die erweiterte Kürzung mit der Begründung, dass der Geschäftszweck der Klägerin der Erwerb und Verkauf von Grundstücken, nicht deren Verwaltung sei. Die einfache Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG berücksichtigte das FA nicht. Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 17.10.2018 als unbegründet zurück.
- 8 Der anschließenden Klage gab das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 27.10.2022 statt. Es änderte den angefochtenen Bescheid und setzte den Gewerbesteuermessbetrag mit 0 € fest. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2023, 407 veröffentlicht.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Bundesrechts.
- 10 Das FA beantragt,  
unter Aufhebung des FG-Urteils vom 27.10.2022 die Klage als unbegründet abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Teilstattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft entschieden, dass die Klägerin im Streitjahr die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG beanspruchen kann. Allerdings steht ihr die --vom FA bislang nicht berücksichtigte-- einfache Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG zu.
- 13 1. 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 (sogenannte einfache Kürzung); maßgebend ist der Einheitswert des letzten Feststellungszeitpunktes vor dem Ende des Erhebungszeitraums. Stattdessen kann nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, auf Antrag die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt werden, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sogenannte erweiterte Kürzung). Dieser Teil des Gewerbeertrags geht nicht in die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer ein und wird so im Ergebnis nicht mit Gewerbesteuer belastet (grundlegend hierzu Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262).
- 14 Voraussetzung für die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist unter anderem, dass das

Unternehmen --abgesehen von nach der Rechtsprechung als unschädlich angesehenen Nebentätigkeiten und den in § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG zugelassenen Ausnahmen-- ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und nutzt. Die in § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG genannte Verwaltung eigenen Kapitalvermögens ist nur dann unschädlich, wenn sie neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes stattfindet, nicht aber, wenn sie vor Beginn oder nach dem Ende einer begünstigten Grundstücksverwaltung die alleinige Tätigkeit darstellt (vgl. Senatsbeschluss vom 27.10.2021 - III R 7/19, BFH/NV 2022, 242, Rz 10; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 23c).

- 15** Der Begriff der Ausschließlichkeit ist gleichermaßen qualitativ, quantitativ sowie zeitlich zu verstehen (vgl. BFH-Urteile vom 19.10.2010 - I R 1/10, BFH/NV 2011, 841, Rz 9; vom 26.02.2014 - I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395, Rz 18 und vom 26.02.2014 - I R 6/13, BFH/NV 2014, 1400, Rz 10; Senatsurteil vom 27.10.2021 - III R 7/19, BFH/NV 2022, 242, Rz 11; BFH-Beschluss vom 14.04.2000 - I B 104/99, BFH/NV 2000, 1497, unter 1.a; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 23; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 79; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 69).
- 16** a) In zeitlicher Hinsicht muss der Unternehmer während des gesamten Erhebungszeitraums der gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG begünstigten Tätigkeit nachgehen. Dies folgt aus dem Wesen der Gewerbesteuer als Jahressteuer (BFH-Urteile vom 29.03.1973 - I R 199/72, BFHE 109, 138, BStBl II 1973, 563; vom 26.02.2014 - I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395, Rz 18 und vom 26.02.2014 - I R 6/13, BFH/NV 2014, 1400, Rz 10; Senatsurteil vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 30 und Senatsbeschluss vom 27.10.2021 - III R 7/19, BFH/NV 2022, 242, Rz 12; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 76). Die erweiterte Kürzung kann nicht zeitanteilig gewährt werden (Senatsbeschluss vom 27.10.2021 - III R 7/19, BFH/NV 2022, 242, Rz 12; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 23c; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 131). Wird nur während eines Teils des Erhebungszeitraums eine nicht begünstigte Tätigkeit ausgeübt, entfallen für den gesamten Erhebungszeitraum die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung (Senatsurteil vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 30, m.w.N.).
- 17** b) Der Erhebungszeitraum für die Gewerbesteuer ist grundsätzlich das Kalenderjahr (§ 14 Satz 2 GewStG). Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs, so tritt nach § 14 Satz 3 GewStG an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der Steuerpflicht (abgekürzter Erhebungszeitraum).
- 18** Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer der im Inland betriebene, stehende Gewerbebetrieb. Während Einzelunternehmen und Mitunternehmerschaften sachlich gewerbesteuerpflichtig sind, wenn und solange sie einen Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuerrechts unterhalten (vgl. BFH-Urteile vom 18.05.2017 - IV R 30/15, BFH/NV 2017, 1191, Rz 18 und vom 22.02.2024 - IV R 14/21, BStBl II 2024, 408, Rz 21), gilt die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Die Vorschrift fingiert für Gewerbesteuerzwecke die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Gewerbebetrieb, soweit diese Gesellschaft tätig ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b bb (2.)). Erfasst wird dabei die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit, auch wenn die Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes) nicht vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 24.01.2017 - I R 81/15, BFHE 258, 157, BStBl II 2017, 1071, Rz 10). § 7 GewStG steht dem nicht entgegen, denn die Vorschrift regelt nur die Ermittlungsmethode für den Gewerbeertrag für den Fall, dass ein Gewerbebetrieb vorliegt; aus ihr ergibt sich aber nicht, dass für die Annahme eines Gewerbebetriebs die Voraussetzungen einer der sieben Einkunftsarten vorliegen müssen (BFH-Urteil vom 22.08.1990 - I R 67/88, BFHE 162, 439, BStBl II 1991, 250).
- 19** Die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft endet, wenn sie jegliche Tätigkeit einstellt, also nicht nur die eigentliche (werbende) Tätigkeit, sondern auch die Verwertungstätigkeit im Rahmen der Abwicklung, die ihrerseits mit der letzten Abwicklungshandlung endet (vgl. BFH-Urteile vom 24.04.1980 - IV R 68/77, BFHE 131, 70, BStBl II 1980, 658, unter 2. und vom 29.11.2000 - I R 28/00, BFH/NV 2001, 816, unter II.).
- 20** c) Am Erfordernis einer ausschließlichen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes fehlt es daher, wenn ein Unternehmer das letzte oder einzige Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert und danach nur noch anderweitige Tätigkeiten ausübt (BFH-Urteile vom 20.01.1982 - I R 201/78, BFHE 135, 327, BStBl II 1982, 477; vom 19.12.2007 - I R 46/07, BFH/NV 2008, 930, unter II.3.; vom 19.10.2010 - I R 1/10, BFH/NV 2011, 841, Rz 9; vom 26.02.2014 - I R 47/13, BFH/NV 2014, 1395, Rz 18 sowie vom 26.02.2014 - I R 6/13, BFH/NV 2014, 1400, Rz 10; BFH-Beschlüsse vom 12.07.1999 - I B 5/99, BFH/NV 2000, 79, unter 2. und vom 14.04.2000 - I B 104/99, BFH/NV 2000, 1497, unter 1.a; Senatsbeschluss vom 27.10.2021 - III R 7/19, BFH/NV 2022, 242, Rz 12; ebenso Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 82).

- 21** Eine "technisch bedingte" Ausnahme wird bei einer Veräußerung zum 31.12., 23:59 Uhr, zugelassen (BFH-Urteil vom 11.08.2004 - I R 89/03, BFHE 207, 40, BStBl II 2004, 1080, unter II.2.).
- 22** d) Ausnahmen von dem Ausschließlichkeitserfordernis wegen Geringfügigkeit aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) sind nicht geboten (BFH-Urteil vom 26.02.2014 - I R 6/13, BFH/NV 2014, 1400, Rz 15; Senatsurteile vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 37; vom 01.06.2022 - III R 3/21, Deutsches Steuerrecht 2022, 2146, Rz 26 ff., jeweils zu § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG und vom 23.03.2023 - III R 49/20, BFHE 280, 293, BStBl II 2024, 126, Rz 26).
- 23** 2. Nach diesen Maßstäben ist der Klägerin im Streitjahr die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu gewähren. Sie hat in zeitlicher Hinsicht nicht --wie von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gefordert-- ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet und genutzt oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt.
- 24** Die Klägerin hat ihr einziges Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert, denn nach den Vereinbarungen des Kaufvertrags vom xx.11.2016 gingen Besitz, Nutzungen und Gefahr sowie Lasten, Verbrauchskosten, Verkehrssicherungspflicht und Haftung bereits zu Beginn des 31.12.2016 auf die Erwerberin über. Da die Klägerin als juristische Person über den 30.12.2016 hinaus fortbestand, dauerte auch ihre sachliche Gewerbesteuerpflicht über diesen Tag hinaus an und war der Erhebungszeitraum (Kalenderjahr) nicht abgekürzt.
- 25** Damit ist die Klägerin an einem Tag des Erhebungszeitraums (31.12.2016) nicht der begünstigten Tätigkeit (Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes) nachgegangen. Eine sogenannte technische Ausnahme (Veräußerung zum 31.12., 23:59 Uhr) liegt nicht vor. Da --wie ausgeführt-- auch eine Ausnahme wegen Geringfügigkeit nicht in Betracht kommt, ist das Ausschließlichkeitserfordernis nicht gewahrt und der Klägerin die erweiterte Kürzung zu versagen.
- 26** Die vom FG diskutierte Frage, ob eine (nachlaufende) Tätigkeit außerhalb der Grundstücksnutzung/-verwaltung nur dann schädlich ist, wenn sie zu steuerbaren Einkünften führen kann, ist demnach nicht entscheidungserheblich.
- 27** 3. Der Klägerin steht aber gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG die einfache Kürzung in Höhe von 1,2 % des Einheitswerts ihres --nicht von der Grundsteuer befreiten-- Grundbesitzes zu. Die Sache ist spruchreif und der Gewerbesteuermessbetrag entsprechend herabzusetzen.
- 28** Der Einheitswert des Grundbesitzes betrug nach den Feststellungen des FG zum maßgeblichen Zeitpunkt (01.01.2016) 797.253 €. Die unterjährige Veräußerung ist unschädlich, da es für die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen auf den Stand zu Beginn des Kalenderjahrs (hier: 01.01.2016) ankommt (§ 20 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung).
- 29** 4. Die Berechnung des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags für 2016 wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 30** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 1 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Es ist über die Kosten des gesamten Verfahrens zu entscheiden. Diese sind nach dem Verhältnis von Obsiegen und Unterliegen zwischen den Beteiligten aufzuteilen. Die Anwendung des § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Beschluss vom 24.05.1993 - V B 33/93, BFH/NV 1994, 133, Rz 26; BFH-Urteil vom 20.04.2005 - X R 53/04, BFHE 210, 100, BStBl II 2005, 698, Rz 33).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)