
Datum: 22.02.2018
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 9. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 9 K 3572/16 G,F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2018:0222.9K3572.16G.F.00

Tenor:

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2010 vom 7.04.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.12.2016 wird in der Weise geändert, dass der Messbetrag auf 0 € festgesetzt wird, wobei als Gewerbeertrag der Organgesellschaften ein Betrag von +... € (statt bisher: ...€) anzusetzen ist.

Der Bescheid auf den 31.12.2010 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts vom 8.04.2015 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.12.2016 wird in der Weise geändert, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust von ...€ festgestellt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Die Revision wird zugelassen.

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

Tatbestand :

Die Klägerin ist im Rahmen einer gewerbesteuerlichen Organschaft Organträgerin für die ...
A-GmbH (im Folgenden: A-GmbH). Den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr 2010

1

2

setzte der Beklagte (im Folgenden: das Finanzamt) zunächst erklärungsgemäß auf 0 € fest (Bescheid vom 3.06.2014, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung). Außerdem stellte das Finanzamt den vortragsfähigen Gewerbeverlustr auf den 31.12.2010 in Höhe von ... € fest (Bescheid vom 4.06.2014, ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung).

Ab Juni 2014 führte das Finanzamt ... bei der A-GmbH eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2008 bis 2010 durch. Der Prüfer stellte fest, dass die Gesellschaft bis 2009 keinen erweiterten Kürzungsbetrag für Grundbesitz geltend gemacht hatte, weil sie über die Verwaltung des eigenen Grundbesitzes und über die Errichtung und Veräußerung von Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen hinaus einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hatte. Zum Ende 2009 sollte planmäßig der gesamte eigene Grundstücksbestand der A-GmbH, der dem Bauträgersgeschäft und dem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnen (und deshalb im Umlaufvermögen aktiviert) war, an die Z-GmbH (im Folgenden: Z-GmbH) veräußert werden. Aus diesem Grunde hatte die Klägerin, nach dem (vermeintlichen) Wegfall „schädlicher“ Aktivitäten, für 2010 die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) um den Teil des Gewerbeertrags geltend gemacht, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes der A-GmbH entfiel (nämlich ... €). 3

Allerdings war -- wie der Prüfer bemerkte -- ein Grundstück aus dem Bauträgersgeschäft der A-GmbH nicht an die Z-GmbH übergegangen. Es handelte sich um das Grundstück S-Straße in S-Stadt. Dies hatte die A-GmbH als unbebautes Grundstück vor Jahren erworben. Im Jahr 2009 verkaufte die A-GmbH das erschlossene unbebaute Grundstück an ein Ehepaar mit der übernommenen weiteren Verpflichtung, hierauf ein freistehendes Einfamilienhaus schlüsselfertig zu errichten (notariell beurkundeter Grundstückskaufvertrag und Bauerrichtungsvertrag vom 23.06.2009). Den Bau des Einfamilienhauses stellte die A-GmbH in 2009 nicht fertig. Da im Grundbuch eine Auflassungsvormerkung zugunsten des Käufer-Ehepaars eingetragen war, wurde es Ende 2009 im Zuge der Umstrukturierung an die Z-GmbH nicht mitveräußert, sondern blieb im Umlaufvermögen der A-GmbH. Allerdings wurde das Gebäude vereinbarungsgemäß durch die Z-GmbH fertiggestellt und übergeben (Abnahme und Übergabeprotokoll vom 2.06.2010), weil die Z-GmbH die Bauträgeraktivitäten der A-GmbH fortführte. Die Schlussrechnung einschließlich Sonderwunscheleistungen wurde durch eine Service GmbH vereinnahmt, die für die A-GmbH und die Z-GmbH auftrat. Die A-GmbH erhielt hieraus über die bis zum 31.12.2009 aktivierten Herstellungskosten (ca. 74.000 €) zusätzlich einen Gewinnanteil von 5.000 €. 4

Der Prüfer vertrat die Ansicht, das zurückbehaltene Grundstück sei bis zur Gewinnrealisierung dem gewerblichen Grundstückshandel der A-GmbH zuzuordnen; hieraus habe die A-GmbH noch im Jahr 2010 originäre gewerbliche Einkünfte erzielt, die der erweiterten Kürzung entgegenstünden. Einkünfte aus der Errichtung und Veräußerung von Einfamilienhäusern seien für die Gewährung der erweiterten Kürzung nur unschädlich, wenn sie im Rahmen bloßer privater Vermögensverwaltung, nicht aber eines gewerblichen Grundstückshandels angefallen seien. Der Prüfer berücksichtigte nur die einfache Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG, nämlich in Höhe von ... €. Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2010 (vom 7.04.2015), worin es, ausgehend von einem gerundeten Gewerbeertrag von ... €, einen Gewerbesteuermessbetrag von ... € festsetzte. Zugleich hob es die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2010 gemäß § 35 b Abs. 2 GewStG auf (Bescheid vom 8.04.2015). 5

Der hiergegen erhobene Einspruch der Klägerin hatte keinen Erfolg. Das Finanzamt führte nach Absprache mit der Oberfinanzdirektion im Rahmen der Einspruchsentscheidung (vom 2.12.2018) aus, Voraussetzung für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sei, dass das Grundstücksunternehmen ausschließlich vermögensverwaltend tätig sei. Denn Sinn der Vorschrift sei, eine Schlechterstellung grundstücksverwaltender Kapitalgesellschaften, die ausschließlich aufgrund ihrer Rechtsform gewerbsteuerpflichtig seien, gegenüber Einzelsteuerpflichtigen und grundstücksverwaltenden Personengesellschaften zu vermeiden. In der Errichtung und Veräußerung von Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen liege grundsätzlich eine nicht begünstigte, aber für die erweiterte Kürzung unschädliche Tätigkeit, allerdings nur, solange hierdurch der Bereich der reinen Vermögensverwaltung nicht überschritten werde, also insbesondere kein gewerblicher Grundstückshandel bestehe. Im Streitfall habe das verbliebene Grundstück zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels der A-GmbH gehört, der erst mit der Veräußerung dieses letzten Grundstücks im Jahr 2010 beendet worden sei. Dabei sei die Frage, ob der Sache nach eine gewerbliche Tätigkeit gegeben sei, nicht nach den Verhältnissen eines einzelnen Erhebungszeitraums, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums zu beurteilen (BFH-Urteil vom 31.07.1990 I R 13/88, BStBl II 1990, 1075). Nach alledem beinhalte der 2010 bei der A-GmbH erzielte Gewinn (von 5.000 €) auch ohne zusätzliche Aktivitäten als Ausfluss und letzter Akt des in den Vorjahren getätigten „schädlichen“ Grundstückshandels gewerbliche Einkünfte. Trotz der geringen Höhe werde hierdurch die erweiterte Kürzung ausgeschlossen, die die Ausschließlichkeit unschädlicher Einkünfte erfordere.

Hiergegen richtet sich die Klage. Die Klägerin trägt vor, es sei seitens der A-GmbH beabsichtigt gewesen, zum Ende 2009 neben dem gewerblichen Grundstückshandel und der Erschließungsträgertätigkeit auf fremden Grundstücken auch die Erschließungs- und Baurägertätigkeit auf eigenen Grundstücken auf die Z-GmbH zu übertragen. Dies sei bis auf den hier zu beurteilenden Veräußerungsvorgang geschehen. Dieser sei für die erweiterte Kürzung allerdings unschädlich, denn er habe ausschließlich die Wohnbaurägertätigkeit der A-GmbH betroffen. Damit stelle dieser Vorgang den letzten Geschäftsvorfall der früheren unschädlichen Wohnbaurägertätigkeit der A-GmbH dar, nicht dagegen den letzten Geschäftsvorfall eines schädlichen gewerblichen Grundstückshandels. Soweit das Finanzamt meine, die Errichtung und Veräußerung von Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen sei nur eine für die erweiterte Kürzung unschädliche Tätigkeit, solange hierdurch der Bereich der reinen Vermögensverwaltung nicht überschritten werde (also bei höchstens 3 Objekten innerhalb von 5 Jahren), werde dieser Ansicht in der Fachliteratur nicht gefolgt. Vielmehr werde auch aus den Motiven des Gesetzgebers (Begünstigung der Wohnungsbauförderung) und der Entstehungsgeschichte der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG deutlich, dass die klassische Baurägerschaft, egal in welchem Umfang sie ausgeübt werde, der erweiterten Kürzung nicht entgegenstehe. Da also die kürzungs-schädlichen Aktivitäten sämtlich Ende 2009 eingestellt bzw. übertragen worden seien, stehe die (notgedrungene bzw. versehentliche) Beibehaltung eines Geschäftsvorfalles aus dem kürzungs-unschädlichen Bereich Wohnbaurägermaßnahmen der Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung für das Streitjahr nicht entgegen.

Die Klägerin beantragt,

den Gewerbesteuermessbescheid für 2010 vom 7.04.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.12.2016 dahingehend zu ändern, dass als Gewerbeertrag der Organgesellschaften ein Betrag von +... € (statt bisher: +... €) angesetzt wird, sich ein Gewerbeertrag der Klägerin (Organträger) von -... € ergibt und der Messbetrag auf 0 €

7

8

9

festgesetzt wird;

den Bescheid auf den 31.12.2010 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts vom 8.04.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2.12.2016 dahingehend zu ändern, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust von ... € festgestellt wird. 10

Das Finanzamt beantragt, 11

die Klage abzuweisen; 12

hilfsweise: die Revision zuzulassen. 13

Beide Beteiligten haben nach Durchführung eines Erörterungstermins auf mündliche Verhandlung verzichtet. 14

Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und die dem Gericht übersandten Steuerakten des Finanzamts Bezug genommen. 15

Entscheidungsgründe : 16

Die Klage ist begründet. 17

Das Finanzamt hat der Klägerin bei der Zurechnung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft A-GmbH die erweiterte Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes der A-GmbH betrifft, zu Unrecht versagt. 18

Bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Ein- oder Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, tritt bei der Ermittlung des Gewerbeertrages (§ 7 GewStG) gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag an die Stelle der Kürzung nach Nr. 1 Satz 1 der Vorschrift die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrages, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. 19

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Die Tätigkeit der A-GmbH beschränkte sich im Streitjahr 2010 darauf, eigenen Grundbesitz zu verwalten und zu nutzen, mit Ausnahme der Fertigstellung und Veräußerung des Einfamilienhaus-Grundstücks S-Straße in S-Stadt. 20

Die Errichtung und Veräußerung dieses Objekts ist der A-GmbH zuzurechnen. Sie war gegenüber den Erwerbern als Vertragspartnerin des Grundstückskaufvertrags und Bauerrichtungsvertrags verpflichtet, das erschlossene unbebaute Grundstück zu übereignen, mit der übernommenen weiteren Verpflichtung, hierauf ein freistehendes Einfamilienhaus schlüsselfertig zu errichten. Zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen (Fertigstellung des Hauses) hat sie die Z-GmbH lediglich eingeschaltet; die A-GmbH hat ersichtlich nicht (zum Ende 2009 oder später) ein halbfertiges Grundstücksobjekt auf die Z-GmbH übereignet oder ihre eigene vertragliche Verpflichtung als Veräußerin auf die Z-GmbH übertragen. Damit hat die A-GmbH im Streitjahr 2010 die Errichtung und Veräußerung eines Einfamilienhauses selbst betrieben. 21

Diese Tätigkeit ist unschädlich im Hinblick auf die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Errichtung und Veräußerung von 22

Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern (früher „Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen“) und Eigentumswohnungen an sich im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels stattfindet. Der Gesetzeswortlaut sieht ausdrücklich vor, dass die (näher bezeichnete) Bauträgertätigkeit der erweiterten Kürzung nicht entgegensteht.

Der Gesetzgeber hat die „klassische“ Bauträgertätigkeit auch bewusst als unschädlich angesehen. Dies belegen der historische Zusammenhang und die Rechtsentwicklung der Vorschrift. Bei der Erweiterung des Zulässigkeitskatalogs um die Errichtung und Veräußerung von Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen (Steueränderungsgesetz 1958 vom 18.07.1958, BGBl I 1958, 473) ging es vornehmlich um die Begünstigung des Erwerbs von Wohneigentum (im Rahmen der Wohnungsbauförderung), weil ansonsten Wohnungsunternehmen wegen ihrer Bauträgertätigkeit benachteiligt gewesen wären (vgl. BT-Drucks. 3/ 260, S. 65; Winkler, Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für Grundstücksunternehmen nach § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 6 GewStG, Diss. Münster 2013, S. 80 m. w. N.; Blümich/ Gosch, § 9 GewStG Rz. 41). Allerdings ist der Gesetzgeber dabei zunächst über das Ziel hinausgeschossen, indem er die Bauträgerumsätze in die Kürzung des Gewerbeertrags der Grundstücksunternehmen einbezogen hat (Blümich/ Gosch, § 9 GewStG Rz. 42, 87 und 88; Winkler, a.a.O, S. 80 mit Fußn. 411.). Mit Wirkung ab 1982 (Zweites Gesetz zur Verbesserung der Haushaltsstruktur vom 22.12.1981, BGBl I 1981, 1523) wurde dies korrigiert: Die Bauträgertätigkeit ist zwar weiterhin unschädlich, jedoch sind die Gewinne aus der Bauträgertätigkeit seitdem in den Gewerbeertrag einzubeziehen (Blümich/ Gosch, § 9 GewStG Rz.43, 85).

23

Hierbei spielt es keine Rolle, dass die Bauträgertätigkeit in der Regel, auch abgesehen von § 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (Gewerblichkeit kraft Rechtsform), auf Grund ihres Umfangs (üblicherweise und regelmäßig weitaus mehr als drei Objekte innerhalb von fünf Jahren) ihrer Natur her (also nach den Kriterien des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG) gewerblich ist und als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren wäre. Würde man die klassische Bauträgertätigkeit nur im vermögensverwaltenden Umfang als unschädlich (für die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG) erachten, liefe der Anwendungsbereich des Gesetzes im Wesentlichen leer und der gesetzgeberische Wille würde verfehlt (Blümich/ Gosch, § 9 GewStG Rz. 103; Winkler, a.a.O., S. 80 mit Fußn. 414; Güroff in Glanegger/ Güroff, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 30; Roser in Lenski/ Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 180). In diesem Sinne dürfte auch der BFH zu verstehen sein, wonach die Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen, auch wenn sie der Sache nach eine gewerbliche Tätigkeit darstellt, die erweiterte Kürzung ermöglicht (BFH-Urteil vom 31.07.1990 I R 13/88, BFHE 162, 111, BStBl II 1990, 1075, Leitsatz 2).

24

Schädlich hingegen im Hinblick auf die erweiterte Kürzung sind weitere Formen eines gewerblichen Grundstückshandels (z. B. An- und Verkauf unbebauter Grundstücke, Ankauf bebauter Grundstücke und späterer Verkauf), soweit hier die 3 Objekte Grenze überschritten wird (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 18.05.1999 I R 118/97, BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28; FG München, Urteil vom 10.03.2008, 13 K 3694/05, juris). Ein solcher Fall ist hier ersichtlich nicht gegeben.

25

Das Kriterium der zeitlichen Gesamtschau, wonach für die Beurteilung des gewerblichen Grundstückshandels das Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 18.05.1999 I R 118/97, BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28), führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn dies betrifft den schädlichen gewerblichen Grundstückshandel, der solange er auch nur im Hintergrund schwelt, die erweiterte Kürzung verhindert und die Gesamttätigkeit infiziert. Im Streitfall waren aber alle schädlichen Aspekte

26

eines gewerblichen Grundstückshandels mit dem 31.12.2009 durch die Umstrukturierung im Konzern automatisch beendet. Damit spricht das „Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums“ dafür, dass dieser mehrjährige Zeitraum des schädlichen Grundstückshandels Ende 2009 beendet war, sodass auch hierdurch keine Infektion im Jahr 2010 eingetreten ist. Im Streitjahr 2010 blieb nur eine unschädliche Resttätigkeit, nämlich die Veräußerung eines verbliebenen Objektes im Rahmen der klassischen Bauträgertätigkeit.

Hiernach ergibt sich folgende Berechnung des Gewerbeertrags/ vortragsfähigen Verlustes aus Gewerbebetrieb der Klägerin: 27

Gewerbeertrag A-GmbH	... €	28
./. erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG	<u>./. ... €</u>	
Hinzuzurechnender Gewerbeertrag A-GmbH	+ ... €	
Gewerbeertrag Klägerin (Organträgerin)	./. ... €	
+ Gewerbeertrag A-GmbH (Organgesellschaft)	<u>+ ... €</u>	
Vortragsfähiger Verlust aus Gewerbebetrieb	... €.	

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 29

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs.1 FGO. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 30

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 31