

4. a) Die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG (erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags) finden nicht auf Unternehmen Anwendung, die Tätigkeiten ausüben, die als solche gewerbesteuerpflichtig sind und nicht zu den unschädlichen Nebentätigkeiten gehören (Anschluß an BFH-Urt. IV R 97/72 v. 28. 6. 73, BFHE 109, 459 = BStBl. II 1973, 688 = StRK GewStG [bis 1977] § 9 R. 45).

b) Errichtet und veräußert ein Steuerpflichtiger neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes Eigentumswohnungen und übt er nur damit der Sache nach eine gewerbliche Tätigkeit aus, wird die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewährt.

Entscheidung: BFH I R 13/88; Urt. v. 31. 7. 90; BStBl. II 1990, 1075; StRK GewStG 1978 § 9 Nr. 1 R. 4.

Anmerkung von

STB DR. DIRK MEYER-SCHARENBERG, München

1. Anforderungen an die Beendigung einer kürzungsschädlichen Tätigkeit

Streitgegenstand war die Gewährung der erweiterten Grundbesitzkürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG im Jahre 1981. Die Klägerin war der Meinung, sie hätte seit dem Jahre 1975 eine begünstigte Grundstücksverwaltung betrieben und daher Anspruch auf die Freistellung ihrer Gewinne von der Gewerbeertragsteuer. Der BFH folgte dieser Ansicht nicht.

In den Jahren 1969 bis 1974 betrieb die Klägerin ein Bauunternehmen. Es wurden ua. Hochbauten für fremde Rechnung, zum Verkauf bestimmte Eigentumswohnungen und sieben Häuser für private Zwecke eines Gesellschafters errichtet. Diese Bautätigkeit stellte die Gesellschaft mit Ablauf des Jahres 1974 ein, indem sie die für die Herstellung von Gebäuden erforderlichen Wirtschaftsgüter veräußerte. Die Klägerin sah hierin eine Aufgabe der kürzungsschädlichen gewerblichen Bautätigkeit unter gleichzeitiger Neuaufnahme einer begünstigten Grundstücksverwaltung mit den nicht verkauften Resteinheiten aus dem Bauträgergeschäft. Hinzu kamen weitere sechs in den Jahren 1975 bis 1980 zum Zwecke der Vermietung gekaufte Grundstücke.

Nach Beginn der grundstücksverwaltenden Tätigkeit wurden noch Resteinheiten verkauft (1976: 1 ETW, 1 unbeb. Grdst.; 1977: 2 ETW; 1978: 1 ETW; 1979: 1 ETW; 1981: 6 ETW). Dagegen blieben die nach Beendigung der Bautätigkeit hinzuerworbenen sechs Grundstücke – zumindest bis 1987 – im Eigentum der Gesellschaft.

Nach Meinung des BFH stellt die Veräußerung von Resteinheiten „bei wirtschaftlicher Betrachtung“ einen Geschäftsvorfall eines in der Vergangenheit begründeten und fortbestehenden Gewerbebetriebes dar. Wäre



die Klägerin eine natürliche Person gewesen, hätte im Jahre 1975 keine Betriebsaufgabe vorgelegen, die die gewerbliche Tätigkeit beendet hätte. Denn die Klägerin hatte „entsprechend ihrer ursprünglichen Absicht“ noch nach Ende 1974 Eigentumswohnungen veräußert und ihren Gewerbebetrieb insoweit fortgesetzt.

2. Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen als kürzungsunschädliche Nebentätigkeit

Im Streitfall ging es nicht um die Behandlung der Gewinne aus dem Verkauf der sechs Resteinheiten. Denn dieser Gewinn in Höhe von 364.391 DM war durch Bildung einer § 6b-Rücklage neutralisiert worden. Streitig war vielmehr die Behandlung der sonstigen Grundstückserträge in Höhe von 640.672 DM. Insoweit hätte die erweiterte Kürzung gewährt werden können, wenn es sich bei der fortbestehenden ehemaligen Tätigkeit um eine kürzungsunschädliche Nebentätigkeit in Gestalt der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen gehandelt hätte. Dies bringt der zweite Leitsatz der Entscheidung zum Ausdruck.

Bis 1981 wurde die Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen nur bei untergeordneter Bedeutung als kürzungsunschädlich angesehen. Handelte es sich gemessen am Umsatz um eine Haupttätigkeit, konnte die erweiterte Kürzung nicht gewährt werden. Eine Abgrenzung zwischen Haupt- und Nebentätigkeit war erforderlich, weil die unschädlichen Nebeneinkünfte unter die Kürzungsvorschrift fielen und damit nicht der Gewerbebeertragsteuer unterlagen. Seit 1982 kommt es auf diese Unterscheidung nicht mehr an, weil Erträge aus unschädlichen Tätigkeiten in keinem Fall mehr in die Kürzung einbezogen werden dürfen. Daher ist es unerheblich, ob die unschädliche Tätigkeit Neben- oder Hauptaufgabe ist. Ob eine der Art nach an sich kürzungsunschädliche Tätigkeit wie die Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen als Neben- oder als Haupttätigkeit anzusehen ist, beurteilt sich nach den Verhältnissen des jeweiligen Erhebungszeitraumes.

3. Handel mit unbebauten Grundstücken als kürzungsschädliche Nebentätigkeit

Im Streitfall lag eine unschädliche Nebentätigkeit nach Meinung des BFH nicht vor, weil die Gesellschaft neben der Errichtung und Veräußerung von Eigentumswohnungen auch *unbebaute Grundstücke* erworben und weiterveräußert hatte. Obwohl im Streitjahr selbst keine derartigen Geschäfte getätigt worden waren, ging die erweiterte Kürzung verloren. Denn über die Frage, ob eine neben der begünstigten Grundstücksverwaltung ausgeübte weitere Tätigkeit ihrer Art nach kürzungsschädlich oder -unschädlich ist, entscheidet das „Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums“. Eine kürzungsschädliche Einzelmaßnahme kann sich also auf viele Jahre schädlich auswirken. In Fällen der vorliegenden Art wirkt die schädliche Maßnahme offenbar so lange fort, wie das Grundstücksverwaltungsunternehmen noch über Resteinheiten aus der ehemaligen Bauträgertätigkeit verfügt.

4. Stellungnahme

Der BFH ist wohl der Ansicht, daß der An- und Verkauf unbebauter Grundstücke stets als kürzungsschädliche gewerbliche Tätigkeit betrachtet werden muß. Diese Auffassung erscheint als zu eng. Denn sie wird in der Praxis sehr oft dazu führen, daß die vom Gesetzgeber an sich als kürzungsunschädlich angesehene Errichtung und Veräußerung von Einfamilien- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen den Charakter einer schädlichen Tätigkeit annimmt, weil wohl jedes Unternehmen dieser Art irgendwann einmal ein Grundstück erwirbt, das für eine begünstigte Bebauung nicht geeignet ist und daher unbebaut weiterveräußert werden muß. Durch eine solche Maßnahme würde dann die erweiterte Kürzung für die Erträge aus der Grundstücksverwaltung für viele Jahre verlorengehen, da die Maßnahme sich nicht nur im Jahr der Veräußerung schädlich auswirkt. Meines Erachtens hätte das Veräußerungsmotiv gerade auch im entschiedenen Fall eine Rolle spielen müssen. Es hätte die Tatsache Berücksichtigung finden müssen, daß der Verkauf der unbebauten Grundstücke eine zwangsläufige Folge der Einstellung der eigenen Bautätigkeit war. Dieser Fall läßt sich nicht mit einem normalen gewerblichen Grundstücks-handel gleichsetzen.

5. Gestaltungshinweis

Bei Neugründungen sollte man sich durch den Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht dazu verleiten lassen, neben einer grundstücksverwaltenden Tätigkeit noch weitere Tätigkeiten aufzunehmen, auch wenn diese die Merkmale einer unschädlichen Tätigkeit zu erfüllen scheinen. Zu groß ist die Gefahr, daß im Rahmen einer an sich unschädlichen Tätigkeit eine schädliche Einzelmaßnahme zum Verlust der erweiterten Kürzung führt. Da die Gewinne aus unschädlichen Tätigkeiten – im Gegensatz zur Rechtslage vor 1982 – keiner gewerbeertragsteuerlichen Vergünstigung mehr unterliegen, sondern ganz normal besteuert werden, sollte man diese immer von der Grundstücksverwaltung trennen. Wie der vorliegende Fall lehrt, sollte auch die Aufnahme einer grundstücksverwaltenden Tätigkeit immer rechtlich verselbständigt werden. Hätte der Unternehmer seine Resteinheiten an eine neu gegründete Gesellschaft verkauft, wäre zwar Grunderwerbsteuer angefallen. Die erweiterte Kürzung wäre ihm jedoch erhalten geblieben, was auf Dauer sicher billiger gewesen wäre.

(StRK-Anm. GewStG 1978 § 9 Nr. 1 R. 4)