Urteil vom 23. März 2023, III R 49/20

Hausreinigung und die Folgen für die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG; Betreuung von Wohnungsbauten

ECLI:DE:BFH:2023:U.230323.IIIR49.20.0

BFH III. Senat

GewStG § 9 Nr 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 07. Juli 2020, Az: 8 K 8320/17

Leitsätze

1. Die Reinigung von Gemeinschaftsflächen und Zuwegen zu den bei der Verwaltung eigenen Grundbesitzes genutzten Räumlichkeiten kann unabhängig davon, wem das Gebäude gehört und ob es sich um ein reines Wohngebäude oder um eine Gewerbeimmobilie handelt, unmittelbar zur Verwaltung des eigenen Grundbesitzes i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gehören. Erhält der Mieter (Nutzer) ein Entgelt für die Reinigungsleistungen, sind diese jedoch regelmäßig nicht mehr der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes zuzuordnen.

2. Betreuung von Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist sowohl die Baubetreuung als auch die Bewirtschaftungsbetreuung des bereits fertiggestellten Gebäudes im Sinne der Verwaltung der Immobilie und der praktischen Objektbetreuung vor Ort. Letztere setzt voraus, dass sich der Betreuer um das Gesamtobjekt kümmert und in Abwesenheit der Eigentümer und eines Vertreters der Verwaltung die Hauptverantwortung für das Objekt trägt und als Hauptansprechpartner dient.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 07.07.2020 - 8 K 8320/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) im Streitjahr 2012 streitig.

2 Die Klägerin, die als GmbH der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) unterliegt, kaufte und verkaufte Grundbesitz, bebaute Grundstücke für eigene und fremde Rechnung und war Eigentümerin von fremdvermieteten Wohnimmobilien, die von einer anderen GmbH verwaltet wurden. Ihren Sitz hatte die Klägerin im Streitzeitraum im Obergeschoss eines im Eigentum ihrer Gesellschafter-Geschäftsführer (Gesellschafter) stehenden Gebäudes mit vier Wohnungen. Die beiden Wohnungen im Erdgeschoss waren fremdvermietet, die Wohnungen im Obergeschoss nutzten die Gesellschafter --ein Ehepaar-- zu Wohn- und Geschäftsführungszwecken. Zwischen der Klägerin und den Gesellschaftern gab es keine schriftliche Vereinbarung zur Raumnutzung; die Klägerin zahlte die auf sie entfallenden Kosten.

3 Am 18.12.2012 berechnete die Klägerin den Gesellschaftern 1.647 € für 2011 und 1.647,84 € für 2012 für die Reinigung des Treppenhauses und des Hauseingangspodests der Immobilie durch eine geringfügig Beschäftigte der Klägerin.

4 In der Gewerbesteuererklärung für 2012 beantragte die Klägerin die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Höhe von ... bei einem Gewinn von ... (Gewerbesteuermessbetrag 31 €). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß, jedoch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--). Nach einer Außenprüfung erließ das FA am 20.03.2017 einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid, ging von einem Gewinn in Höhe von ... aus, der als solcher unstreitig ist, und gewährte der Klägerin nur die einfache Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG in Höhe von ... (Gewerbesteuermessbetrag 7.336 €).

5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg.

6 Das Finanzgericht (FG) entschied, das FA habe die erweiterte Kürzung zu Recht versagt. Die Klägerin habe im Streitjahr 2012 in einer fremden Immobilie Reinigungsleistungen gegen Entgelt erbracht und damit gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstoßen. Die streitgegenständliche Reinigung sei keine für die erweiterte Kürzung unschädliche Betreuung von Wohnungsbauten. Die Vorentscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1629 veröffentlicht.

7 Gegen dieses Urteil wendet sich die Klägerin mit der Revision.

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 07.07.2020 - 8 K 8320/17 aufzuheben und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 vom 20.03.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.11.2017 dahingehend zu ändern, dass der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags ein gerundeter Gewerbeertrag von ... zugrunde gelegt wird.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet. Die Vorentscheidung ist im Ergebnis richtig (§ 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), denn anders als von der Klägerin vertreten, erfordert eine "Betreuung" von Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG mehr als die Reinigung des Hauseingangspodestes und des Treppenhauses.

11 1. a) Kapitalgesellschaften wie die Klägerin sind kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtig (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 1 GewStG). Gemäß § 6 i.V.m. § 7 GewStG ist die Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag, d.h. der nach dem Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetz ermittelte Gewinn, vermehrt und vermindert um die in den § 8 und § 9 GewStG genannten Beträge. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 1 Halbsatz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gemäß § 8 GewStG um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gekürzt. Aus Gründen der Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die private Vermögensverwaltung betreiben (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.09.2018 - GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz 96, m.w.N.), tritt auf Antrag gemäß § 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 bestimmte Immobilien errichten und veräußern, an Stelle der Kürzung nach Satz 1 die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

12 b) Die von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geforderte ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes bedeutet, dass grundsätzlich nur die begünstigte Tätigkeit ausgeübt werden darf und es sich ausnahmslos um eigenen Grundbesitz handeln muss. Nebentätigkeiten liegen aber dann noch innerhalb des von dem Ausschließlichkeitsgebot gezogenen Rahmens und sind ausnahmsweise begünstigungsunschädlich, wenn sie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes im engeren Sinn dienen und als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden können (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 22.10.2020 - IV R 4/19, BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23, m.w.N.). Die neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten und somit gleichfalls nicht begünstigungsschädlichen, selbst jedoch nicht begünstigten Tätigkeiten sind in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG

abschließend aufgezählt (Senatsurteil vom 18.12.2019 - III R 36/17, BFHE 267, 406, BStBl II 2020, 405, Rz 16, m.w.N.).

13 c) Von den neben der Vermögensverwaltung des Grundbesitzes erlaubten Tätigkeiten gemäß § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG kommt im Hinblick auf die entgeltlichen Reinigungsleistungen der Klägerin allenfalls die Betreuung von Wohnungsbauten in Betracht; die übrigen Tatbestandsalternativen sind im Streitfall nicht einschlägig.

14 aa) Unter Betreuung eines Gebäudes versteht man sowohl die Baubetreuung als auch die Bewirtschaftungsbetreuung des bereits fertiggestellten Gebäudes (vgl. BFH-Urteile vom 15.04.2021 - IV R 32/18, BFHE 272, 360, BStBl II 2021, 624, Rz 13, und vom 17.09.2003 - I R 8/02, BFHE 203, 504, BStBl II 2004, 243, Rz 11; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 97; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 29a). Baubetreuung und Bewirtschaftungsbetreuung werden typischerweise originär gewerblich und mit Gewinnerzielungsabsicht durchgeführt; dies ist für die erweiterte Kürzung des Gewinns aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes unschädlich, sofern der Gewinn aus der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes gemäß § 9 Nr. 1 Satz 4 GewStG gesondert ermittelt wird (BFH-Urteil in BFHE 272, 360, BStBl II 2021, 624, Rz 23).

15 bb) Die Bewirtschaftungsbetreuung umfasst die Verwaltung der Immobilie und die praktische Betreuung des Gesamtobjekts vor Ort. Beide Arten der Betreuung sind --wenn die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind-- gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erlaubt und somit für die erweiterte Kürzung unschädlich, auch wenn sie nicht in einer Hand liegen. Das FG ist dagegen zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich bei der Bewirtschaftungsbetreuung ausschließlich oder zumindest schwerpunktmäßig um eine Verwaltungstätigkeit handeln muss, also um rechtsgeschäftliches oder administratives Handeln, das z.B. die Vermietung der Wohnungen, die Erstellung von Nebenkostenabrechnungen und die Beauftragung Dritter (Handwerker, Reinigungskräfte etc.) oder bestimmte weitere Tätigkeiten nach dem Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht --Gesetz über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (Wohnungseigentumsgesetz --WEG--)-- umfasst. Dieses enge Verständnis findet im Wortlaut des Gesetzes keinen Anhalt und wird auch dem Gesetzeszweck nicht gerecht.

16 (1) Hätte der Gesetzgeber die Betreuung von Wohnungsbauten auf reine Verwaltungstätigkeiten und bestimmte Tätigkeiten nach dem WEG beschränken und die praktische Objektbetreuung vor Ort ausschließen wollen, hätte es nahegelegen, die Formulierung "Wohnungsbauten verwalten" zu verwenden. Stattdessen hat der Gesetzgeber jedoch das Wort "betreuen" gewählt. Die Betreuung von Wohnungsbauten umfasst zwar unstreitig deren Verwaltung und bestimmte Tätigkeiten nach dem WEG, schließt aber auch die praktische Objektbetreuung mit ein. Der Begriff der Betreuung ist sowohl in der Bauphase (Baubetreuung) als auch in der Bewirtschaftungsphase (Bewirtschaftungsbetreuung) weiter als der Begriff der Verwaltung.

17 (2) Die Annahme, dass die praktische Betreuung vor Ort allenfalls dann von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG umfasst sein kann, wenn die Immobilie --z.B. ein Mehrfamilienhaus oder Eigentumswohnungen-- von demjenigen, der für die praktische Betreuung verantwortlich ist, in (mindestens) demselben Umfang auch (büromäßig) verwaltet wird, dass also Verwaltung und praktische Betreuung vor Ort in einer Hand liegen müssen, würde der Praxis nicht gerecht werden und stünde auch im Widerspruch zum Gesetzeszweck. Denn der Gesetzgeber wollte u.a. die Schaffung von Wohnraum und die Eigentumsbildung in breiten Bevölkerungsschichten fördern und hat zu diesem Zweck die erweiterte Kürzung auch auf die Errichtung, Veräußerung und Betreuung bestimmter Immobilien erstreckt (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 272, 360, BStBl II 2021, 624, Rz 19, m.w.N.). In der Bau- und Verkaufsphase, die sich über mehrere Jahre erstrecken kann, soll die praktische Betreuung des gesamten Objekts (z.B. einer Eigentumswohnungsanlage) trotz des Verkaufs und des zukünftigen Übergangs des Eigentums und der Verwaltungsbefugnisse vom Bauträger bzw. Investor in einer für die erweiterte Kürzung unschädlichen Weise sichergestellt werden können, auch wenn ihm nur noch ein Teil der Wohnungen gehört und die neuen Eigentümer die Verwaltungsaufgaben im Wesentlichen selbst übernehmen oder (teilweise) einem anderen Verwalter übertragen. Es entspricht daher dem Gesetzeszweck, demjenigen, der den praktischen Teil der Betreuung in einem Wohngebäude übernimmt, die erweiterte Kürzung für die Verwaltung und Nutzung eigener Immobilien nicht deshalb zu versagen, weil er auch fremde Wohngebäude vor Ort betreut.

18 (3) Allerdings erfüllt nicht jede Tätigkeit vor Ort an oder in der Immobilie den Begriff der Bewirtschaftungsbetreuung i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Eine Immobilie im Sinne dieser Vorschrift betreut nur, wer sie verwaltet oder wer die Hauptverantwortung vor Ort in dem Sinne trägt, dass er sich um das Gesamtobjekt kümmert und in Abwesenheit der Eigentümer und eines Vertreters der Verwaltung die Hauptverantwortung für das Objekt trägt und als Hauptansprechpartner dient.

19 2. Bei Anwendung dieser Grundsätze ist das FG im Streitfall auf der Grundlage seiner für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Sachverhaltsfeststellungen im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der Klägerin die erweiterte Kürzung zu versagen ist.

20 a) Anders als die Klägerin vorträgt, gehört die Reinigung der Gemeinschaftsflächen im Streitfall nicht zur Verwaltung und Nutzung ihres eigenen Grundbesitzes. Denn die Klägerin hat die Reinigung des Treppenhauses und des Hauseingangspodestes gegen Entgelt übernommen.

21 Zwar kann die Verwaltung eigenen Grundbesitzes auch aus fremden (gemieteten) Räumen heraus erfolgen. Unter Umständen kann dann auch die (anteilige) Reinigung der Gemeinschaftsflächen in dieser fremden Immobilie der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes zuzurechnen sein, insbesondere, wenn die Mieter zu einer ihrem Nutzungsanteil entsprechenden, alternierenden Reinigung aufgrund des Mietvertrags verpflichtet sind oder soweit konkrete, von ihnen oder ihren Geschäftspartnern hervorgerufene Verschmutzungen zu beseitigen sind. Für eine solche Reinigung der Gemeinschaftsflächen aufgrund einer Reinigungspflicht des Mieters oder Nutzers schulden Eigentümer und Vermieter jedoch kein Entgelt. Dass das FG vor diesem Hintergrund davon ausgegangen ist, die Klägerin habe mit ihren gegen Entgelt erbrachten Leistungen einen Reinigungsvertrag erfüllt und keine im Zusammenhang mit der Raumnutzung zur Verwaltung eigenen Grundbesitzes stehende Leistung erbracht, ist nicht zu beanstanden.

22 Das von der Klägerin angeführte BFH-Urteil vom 14.07.2016 - IV R 34/13 (BFHE 255, 12, BStBl II 2017, 175, Rz 45), in dem die Reinigung allgemein zugänglicher Flächen durch das grundbesitzverwaltende Unternehmen als unschädlich angesehen wurde, rechtfertigt keine für die Klägerin günstigere Entscheidung; es betraf die Reinigung von Gemeinschaftsflächen in einer eigenen Immobilie durch den Vermieter, nicht (wie im Streitfall) in einer fremden Immobilie durch den Nutzer gegen Entgelt.

23 b) Anhaltspunkte dafür, dass die entgeltlichen Reinigungsleistungen in dem fremden Gebäude im Streitfall als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes der Klägerin und als unschädliche Nebentätigkeit im Sinne der Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil in BFHE 270, 529, BStBl II 2022, 87, Rz 23) angesehen werden können, hat das FG nicht festgestellt. Nicht ausreichend ist, dass die Reinigung der Gemeinschaftsflächen in einer fremden Immobilie (lediglich) zweckmäßig ist (vgl. auch Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 25).

24 c) Die streitgegenständlichen Reinigungsleistungen stellen auch keine Betreuung von Wohnungsbauten i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG dar. Eine über ihren Reinigungsauftrag hinausgehende Verantwortung der Klägerin für die Immobilie wurde vom FG nicht festgestellt und ist auch sonst nicht erkennbar. Die bloße Reinigung von Gemeinschaftsflächen ist nach den unter II.1.c genannten Grundsätzen keine Bewirtschaftungsbetreuung. Die Klägerin hat sich vor Ort nicht um das Gesamtobjekt gekümmert und war insofern auch nicht Hauptansprechpartnerin. Vielmehr hat sie lediglich einzelne konkrete Reinigungsleistungen erbracht.

25 d) Angesichts des eindeutigen Wortlauts der Vorschrift des § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG und des daraus von der Rechtsprechung abgeleiteten sog. Ausschließlichkeitsgebots (Senatsurteil vom 11.04.2019 - III R 36/15, BFHE 264, 470, BStBl II 2019, 705, Rz 36, m.w.N.) kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin nicht entscheidend darauf an, ob die schädliche Nebentätigkeit --hier das nicht unter einen Tatbestand der unschädlichen oder erlaubten Nebentätigkeit fallende entgeltliche Reinigen einer fremden Immobilie-- mit oder ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wird (Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 126; Senatsurteil vom 11.04.2019 - III R 6/18, BFH/NV 2019, 1250, Rz 28).

26 Vom Ausschließlichkeitsgebot sind auch in Bagatellfällen keine Ausnahmen wegen Geringfügigkeit oder aus Gründen der Verhältnismäßigkeit (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) geboten (vgl. Senatsurteile vom 29.06.2022 - III R 19/21, BFHE 277, 416, BStBl II 2023, 84, und vom 01.06.2022 - III R 3/21, Deutsches Steuerrecht 2022, 2146, Rz 25 ff.; kritisch Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 96 und 122).

27 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de