FG München, Urteil v. 12.05.2026 – 6 K 1713/23

Titel:

Keine erweiterte gewerbesteuerrechtliche Grundstückskürzung bei unterjährigem Verkauf des letzten Grundstücks mit unmittelbar anschließender Liquidation der Kapitalgesellschaft

Normenketten:

GewStG § 9 Nr. 1 S. 2
GewStG § 14

Leitsätze:

1. Die erweiterte Kürzung kann nicht gewährt werden, wenn das letzte Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert wird und nicht mehr ausschließlich Grundbesitz verwaltet wird.
2. Die sachliche Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft endet nicht mit dem Auflösungsbeschluss, sondern erst, wenn die Kapitalgesellschaft jegliche Tätigkeit einstellt. Dies ist erst dann der Fall, wenn auch die Verwertungstätigkeit im Rahmen der Abwicklung, die ihrerseits mit der letzten Abwicklungshandlung - regelmäßig mit der Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter – endet.
3. Die Liquidation bildet keinen eigenen Erhebungszeitraum, sondern es bleibt bei der Jahresbesteuerung, weil eine Verlängerung des Besteuerungszeitraums – wie durch § 11 KStG – im Gewerbesteuergesetz nicht vorgesehen ist.
4. Eine Liquidation ist nicht lediglich unbeachtliche Nebentätigkeit zur vorangegangenen Grundstücksverwaltung.
5. Die erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist bei unterjähriger Veräußerung des letzten Grundstücks auch dann nicht zu gewähren, wenn sich daran unmittelbar die Liquidation der Kapitalgesellschaft anschließt.

Schlagworte:

Erweiterte gewerbesteuerrechtliche Grundstückskürzung bei unterjährigem Verkauf des letzten Grundstücks mit unmittelbar anschließender Liquidation, Erweiterte Grundstückskürzung, Gewerbesteuerpflicht, Abwicklungstätigkeiten, Verlustfeststellung, Erweiterte Kürzung, Grundstücksverwaltung, Liquidation, Erhebungszeitraum, wirtschaftliches Eigentum, sachliche Steuerpflicht, Veräußerungsgewinn, Gewerbesteuer

Fundstellen:

EFG 2026, 1182
StEd 2026, 367
LSK 2026, 15642

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

3. Die Revision wird zugelassen.

Entscheidungsgründe

I.

1
Die Beteiligten streiten darüber, ob der grundstücksverwaltenden Klägerin die erweiterte gewerbesteuerrechtliche Kürzung bei der Gewerbesteuer für den Erlös aus dem Verkauf der letzten Grundstücke zu gewähren ist.

2
Die Klägerin war eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Geschäftsführer und Gesellschafter zu jeweils 50% waren B sowie T. Seit Mai 2011 entsprach das Geschäftsjahr der Klägerin dem Kalenderjahr.

Gegenstand der Klägerin war u.a. die Verwaltung eigenen Grundbesitzes sowie der Erwerb und die Veräußerung von Immobilienvermögen.

3
Die Klägerin war Eigentümerin diverser in E und I gelegener Immobilien, welche sie fremdvermietete.

4
Am 21. Dezember 2016 stimmten B und T als Gesellschafter ihrer als Geschäftsführer beabsichtigten Veräußerung des gesamten Immobilienbestandes der Klägerin zu.

5
Mit notariellem Vertrag vom 22. Dezember 2016 veräußerte die Klägerin ihren gesamten, verschiedene Grundstücke umfassenden, Grundbesitz an die EB für 13.900.000 €. Es wurde vereinbart, dass Besitz, Nutzungen und Lasten, Gefahr und Steuern „mit Wirkung ab dem Tage der vollständigen Kaufpreiszahlung“ auf den Käufer übergehen sollten. Der Kaufpreis war nach dem Vertrag zum Teil unmittelbar an den Gläubiger von Grundpfandrechten zum Zwecke der Ablösung zu zahlen. Der die Ablösungsbeträge übersteigende Teil des Kaufpreises war auf ein Konto der Klägerin zu zahlen.

6
Mit Datum vom 16. Januar 2017 vereinbarten die Klägerin und die Käuferin der Grundstücke in Ergänzung/Klarstellung des Grundstückskaufvertrags vom 22. Dezember 2016 Folgendes:

„Durch vorgenannten Kaufvertrag hat die EB von der B und T … GmbH, deren gesamtes Immobilieneigentum käuflich erworben. Besitz, Nutzungen, Lasten, Gefahr und Steuern gehen vertragsgemäß auf die EB über mit Wirkung ab dem Tage der vollständigen Kaufpreiszahlung. Da die B und T GmbH nach dem Besitzübergang aufgelöst und liquidiert werden soll, stellen die Vertragsschließenden klar, dass damit gemeint ist, dass Besitz, Nutzungen, Lasten, Gefahr und Steuern auf den Käufer übergehen mit Wirkung ab dem Tage der vollständigen Kaufpreiszahlung 24:00 Uhr.“

7
Die Gesellschafter der Klägerin beschlossen am 23. Januar 2017 die Liquidation der Klägerin. Der Beschluss enthielt u.a. folgende Regelungen:

„1. Die B & T GmbH hat mit dem Grundstückskaufvertrag vom 22. Dezember 2016 … ihren gesamten Grundbesitz veräußert. Besitz, Nutzungen, Lasten, Gefahr und Steuern gehen vertragsgemäß auf den Käufer über mit Wirkung ab dem Tage der Kaufpreiszahlung um 24.00 Uhr.

2. Hiermit wird die Auflösung der Gesellschaft mit Wirkung ab Beginn des Tages danach beschlossen (0.00 Uhr).

3. Für den Zeitraum 1. Januar 2017 bis zum Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung genau im Zeitpunkt der Veräußerung der Grundstücke (Übergang Nutzen/Lasten um 24 Uhr am Tag der Kaufpreiszahlung) wird ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet“.

8
Zu den Liquidatoren der Klägerin wurden B und T bestellt.

9
Der Notar teilte der Käuferin mit Schreiben vom 3. Februar 2017 mit, dass der Kaufpreis nunmehr fällig sei. Der Kaufpreis war demnach folgendermaßen zu zahlen:

- 2.138.284, 26 € zuzüglich Tageszinsen an die EB (Käuferin)

- 933.079,11 € zuzüglich Tageszinsen an UB

- 762.582,98 zuzüglich Tageszinsen an die UB

- 126,85 € an den Notar R

- 2.480.497,39 zuzüglich Tageszinsen an die DB

- Restbetrag an die Verkäuferin

10

Die Kaufpreiszahlungen gingen wie folgt ein:

Empfänger	Datum des Eingangs	Betrag in €
DB	17.02.2017	2.484.230,42
EB	16.02.2017	521.940,30
EB	16.02.2017	1.609.486,12
UB	17.02.2017	933.792,94
UB	17.02.2017	763.166,42
Klägerin	16.02.2017	7.578.821,68
Notar R	17.02.2017	126,85

11
Im Dezember 2018 übermittelte die Klägerin die Gewerbesteuererklärung für 2017. In dieser erklärte sie einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 6.486.978 €. Nach Hinzurechnungen in Höhe von 160.837 € beantragte die Klägerin die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen in Höhe von 6.647.815 €. Die Klägerin reichte hierfür einen Jahresabschluss für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis zum 16. Februar 2017 ein. In diesem war ein Gewinn in Höhe von 5.590.477,17 € ausgewiesen. Insbesondere war dort unter Erträge der Kaufpreis in Höhe von 13.900.000 € erfasst. Das FA erließ am 12. Februar 2019 einen erklärungsgemäßen Bescheid. Es setzte den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlust zum 31. Dezember 2017 auf 1.218.653 € fest.

12
Die Abwicklung der Klägerin war am XX.XX. 2019 beendet. Sie wurde am aus dem Handelsregister gelöscht.

13
Im Juni 2019 übermittelte die Klägerin die Gewerbesteuererklärung für 2018 an das FA. Sie erklärte einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 19.155 € und begehrte die Anwendung der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen in gleicher Höhe. In der übermittelten Bilanz vom 17. Februar 2017 bis zum 16. Februar 2018 waren u.a. Darlehn an die Gesellschafter T und B erstmals mit jeweils X € sowie ein Jahresüberschuss in Höhe von 16.124 € ausgewiesen. Mit Bescheiden vom setzte das FA antragsgemäß den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf 1.218.653 € fest.

14
Im … 2021 übermittelte die Klägerin die Gewerbesteuererklärung für 2019. Sie wies vorab darauf hin, dass die Erklärung den gesamten Abwicklungszeitraum vom 17. Februar 2017 bis zum XX.XX 2019 enthalte. Unter Anwendung von R 7.1 Abs. 8 S. 1,2, 4 GewStR sei dem Erhebungszeitraum 2017 ein Gewerbeverlust in Höhe von X €, das einem Anteil von XX von YY Monaten am Gesamtverlust in Höhe von XX € entspreche, zuzurechnen. Für 2018 ergebe sich nach dieser Berechnung ein Verlust von XX € und für 2019 XX €. In der Erklärung wurde ein Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von XX € sowie Entgelte für Schulden in Höhe von XX € angegeben. In der übermittelten Liquidationsschlussbilanz zum XX.XX.2019, vom 17. Februar 2019 bis zum XX.XX.2019 waren u.a. Forderungen gegen Gesellschafter in Höhe von XX € sowie ein Jahresfehlbetrag von 67.230,62 € ausgewiesen. Mit Bescheiden vom 15. Oktober 2021 setzte das FA antragsgemäß den Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € und stellte den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf 1.298.528 € fest.

15
Bei der Klägerin fand aufgrund einer Prüfungsanordnung vom XX.XX. 2021 eine Außenprüfung der Jahre 2016 bis 2019 u.a. bezüglich der Gewerbesteuer statt. In ihrem Bericht vom Oktober 2022 stellte die Prüferin u.a. fest, dass die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung für Grundstücksunternehmen im Erhebungszeitraum 2017 nicht vorgelegen hätten. Dies begründete die Prüferin damit, dass der Erhebungszeitraum der Gewerbesteuer grundsätzlich das Kalenderjahr sei und die Auflösung der Klägerin darin nichts ändere. Da die Verwaltung eigenen Grundbesitzes mit dem Übergang des wirtschaftlichen Eigentums auf den Käufer nach Auffassung der Prüferin endete, sei nicht im gesamten Erhebungszeitraum – dem Kalenderjahr 2017 – die erforderliche Tätigkeit ausgeübt worden. Die Bildung des Rumpfwirtschaftsjahres und die sich anschließende Abwicklung führten zwar zu unterschiedlichen Gewinnermittlungszeiträumen. Allerdings habe dies keinen Einfluss auf den Erhebungszeitraum des § 14 GewStG. Dieser ende nicht mit dem Auflösungsbeschluss der Klägerin. Bei Kapitalgesellschaften ende die sachliche Steuerpflicht, an welche der § 14 S. 3 GewStG anknüpfe, nicht bei Einstellung der werbenden

Tätigkeit, sondern erst mit Auskehrung des restlichen Vermögens am Ende der Abwicklung. Da dies erst in 2019 erfolgt sei, habe die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin im ganzen Kalenderjahr 2017 bestanden. Da die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG während des ganzen Erhebungszeitraums vorliegen müssten, fehle es hieran. Ein Ansatz der erweiterten Kürzung sei daher ausgeschlossen. Allerdings sei die einfache Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG zu gewähren. Die Prüferin führte zudem aus, dass Einnahmen aufgrund einer möglichen Schadensersatzforderung der Klägerin gegen die ehemalige steuerliche Vertretung nachträgliche Betriebseinnahmen seien.

16
Das FA schloss sich der Rechtsauffassung der Außenprüferin an und erließ mit Bescheiden vom geänderte Bescheide u.a. wie folgt.

Beträge in €	2017	2018	2019
Gewinn aus Gewerbebetrieb	6.456.680	- 33.052	- 16.525
Gewerbesteuermessbetrag	188.958	0	0
Gewerbeverlust	0	33.052	49.577

17
Im Dezember 2022 hatte das AG M B und T zu Nachtragsliquidatoren der Klägerin hinsichtlich des möglichen Einspruchs- und Klageverfahrens betreffend die Feststellungen der Außenprüfung sowie hinsichtlich der Geltendmachung etwaiger Schadensersatzansprüche gegen die vormalige steuerliche Vertretung der Klägerin bestellt.

18
Die nunmehr bevollmächtigte steuerliche Vertretung legte am XX.XX. 2023 gegen die Änderungsbescheide Einspruch ein. Für 2017 werde der Ansatz der erweiterten Grundstückskürzung begehrt. Für die Jahre 2018 sowie 2019 wurde das Ruhen des Verfahrens bis zum Abschluss des Verfahrens 2017 begehrt. Das Begehren bezüglich 2017 wurde damit begründet, dass die Abwicklung des Grundbesitzes, insbesondere die Schlussabrechnung von Nebenkosten der übertragenen Mietverhältnisse eine Verwaltung des Grundbesitzes bis in das Jahr 2018 erfordert habe. Aus den Urteilen des FG Baden-Württemberg v. 23. November 2009 – 6 K 315/07 sowie des FG Berlin-Brandenburg v. 3. September 2013 6 K 6111/11 ließe sich ableiten, dass es gute Gründe gebe, die erweiterte Grundstückskürzung im Erhebungszeitraum der Veräußerung des letzten Grundvermögens zu gewähren, wenn direkt im Anschluss die Liquidation beginne. Dafür spreche, dass die tatsächliche Verwaltung des veräußerten Grundbesitzes bis in das Jahr 2018 gedauert habe. Zudem sei der ursprüngliche Zweck der Norm des § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG die Gleichstellung der gewerbesteuerlichen Belastung zwischen vermögensverwaltenden Kapitalgesellschaften, welche Kraft Rechtsform gewerbesteuerpflichtig seien, auf der einen Seite und gewerbesteuerfreien Einzelpersonen oder Personenunternehmen auf der anderen Seite. Die letzten beiden Gruppen unterlägen jedoch mit den Gewinnen aus Grundstücksveräußerungen nicht der Gewerbesteuer. Der Zweck der Gleichstellung könne daher nicht erreicht werden, wenn der Zeitraum der Liquidation für die begünstigte Tätigkeit der Grundstücksverwaltung mit herangezogen werde.

19
Das FA teilte der steuerlichen Vertretung mit, dass es beabsichtige, die Gewerbesteuermessbescheide 2017-2019 sowie die Verlustfeststellungsbescheide zum 31. Dezember 2017, 2018 und 2019 im Hinblick auf eine mögliche Schadensersatzzahlung für vorläufig zu erklären und damit zu verbösern.

20
Die steuerliche Vertretung erklärte sich mit der Vorläufigkeit einverstanden und bat um die Erstellung einer Einspruchsentscheidung im Hinblick auf die Gewerbesteuermessbescheide 2017-2019 sowie die Feststellungsbescheide zum Gewerbeverlust jeweils zum 31. Dezember 2017, 2018 und 2019.

21
Mit Einspruchsentscheidung vom XX.XX.2023 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2017 auf 188.737 € herab und wies im Übrigen die Einsprüche gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2017 – 2019 sowie gegen die Feststellungsbescheide zum Gewerbeverlust jeweils zum 31. Dezember 2017, 2018 und 2019 als unbegründet zurück. Das FA erklärte die Vorläufigkeit der Festsetzungen bezüglich der Gewerbesteuermessbeträge 2017 – 2019 sowie die Verlustfeststellungsbescheide für 2017 bis 2019 im Hinblick auf die Frage, ob und in welchem Umfang im gewerbesteuerlichen Abwicklungszeitraum Schadensersatzzahlungen wegen Falschberatung des vormaligen steuerlichen Vertreters zu erfassen sind.

In Bezug auf die erweiterte Grundstückkürzung führt das FA aus, dass die Abwicklungstätigkeiten der liquidierten Klägerin schädlich im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG gewesen seien. Denn die Erfüllung von Pflichten aus dem Veräußerungsvertrag sei unabhängig von ihrer Komplexität keine Nutzung eigenen Grundvermögens. Diese Nutzung habe mit dem Verlust des wirtschaftlichen Eigentums an den veräußerten Grundstücken geendet. Die Ungleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften begegne nach der Rechtsprechung des BFH keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Zudem seien die Voraussetzungen der erweiterten Grundstückskürzung als Ausnahmetatbestand eng auszulegen. Allerdings hätten im Jahr 2017 die Voraussetzungen der einfachen Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG vorgelegen. Der Gewerbeertrag sei daher um 1,2% der Summe der Einheitswerte der im Betriebsvermögen befindlichen Grundstücke zu kürzen. Die Summe der Einheitswerte betrage XX €. Folglich betrage der Kürzungsbetrag XX €. Dies führe zur Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags auf 188.737 €. Eine mögliche Schadensersatzzahlung sei wegen § 16 Abs. 1 GewStDV im Abwicklungszeitraum zu erfassen. Sämtliche Einnahmen und Ausgaben im Abwicklungszeitraum seien ebenso wie Einnahmen während der Nachtragsliquidation zeitanteilig auf den Abwicklungszeitraum zu verteilen.

22
Mit der hier vorliegenden Klage verfolgen T und B als Nachtragsliquidatoren der Klägerin das Begehren auf Berücksichtigung der erweiterten Grundstückskürzung weiter. Im Wesentlichen wiederholt die Klägerin das Vorbringen aus dem Einspruchsverfahren. Sie weist daraufhin, dass die Ausschließlichkeit der Grundstücksnutzung bis zum Ende des gewerbesteuerlichen Besteuerungszeitraums vorgelegen haben müsse. Die Entscheidung zum „Mitternachtsgeschäft“ in I R 89/03 könne sich nach Sinn und Zweck nur auf einen „Besteuerungszeitraum“, der sich aus den Handels- und Steuergesetzen ergebe, beziehen und nicht auf den Erhebungszeitraum. Folglich sei bei einer Gesellschaft, welche ein abweichendes Wirtschaftsjahr habe, eine Grundstücksübertragung in der letzten Sekunde des Wirtschaftsjahres maßgeblich. Der Gewerbeertrag müsse nicht innerhalb eines gesamten Kalenderjahres erzielt worden sein. Er werde aber einem Erhebungszeitraum zugeordnet. Auch Hinzurechnungen und Kürzungen würden sich nicht auf den Erhebungszeitraum, sondern auf das jeweilige Wirtschaftsjahr beziehen. Sie seien für jeden Gewinnermittlungszeitraum gesondert festzustellen. Folglich sei auch bei der erweiterten Kürzung auf das Wirtschaftsjahr abzustellen. Dieses sei im Klagefall für 2017 ein Rumpfwirtschaftsjahr bis zur Auflösung der Klägerin. Nur auf diesen Zeitraum könne sich daher das Ausschließlichkeitsgebot der Grundstücksnutzung beziehen. Folglich sei nach der herrschenden Literaturmeinung eine Grundstücksveräußerung zum Ende des Wirtschaftsjahres für die Anwendung der erweiterten Grundstückskürzung unschädlich. Auch Finanzgerichte hätten dies vertreten (FG Berlin-Brandenburg in 6 K 6111/11). Überdies sei diese Betrachtung geboten, um den Zweck der Norm, nämlich die Gleichstellung der grundstücksverwaltenden Kapitalgesellschaften zu ebensolchen Personengesellschaften zu erreichen. Zudem stellten sich die konkreten Abwicklungsarbeiten der Klägerin als Ausfluss der zuvor begünstigten Vermietungstätigkeit dar. Daher würden diese Tätigkeiten das Schicksal der vorangegangenen Tätigkeit teilen. Die Klägerin sei entgegen der Auffassung des FA während der Liquidation nicht vermögensverwaltend tätig geworden. Die beiden während der Liquidation ausgereichten Gesellschafterdarlehn seien kurzfristig mit Vorabausschüttungen verrechnet bzw. dem verbliebenden Eigenkapital nach Löschung getilgt worden. Somit sei die erweiterte Grundstückskürzung vorliegend in allen Streitjahren zu gewähren. Sämtliche vom Beklagten angeführten Urteile würden auf die Konstellation der Klägerin nicht passen oder seien nicht allgemeingültig, weil sie nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden seien. Zu der Frage, ob die BFH-Rechtsprechung zu den „Mitternachtsgeschäften“ auch auf das Ende eines abweichenden Wirtschaftsjahrs und in der Folge auch auf ein Rumpfwirtschaftsjahr anzuwenden sei, habe der BFH bisher noch keine Gelegenheit gehabt, Stellung zu nehmen. Diese Frage sei zudem grundsätzlich bedeutsam.

23
Die Klägerin beantragt,

den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2017 vom in Gestalt des Änderungsbescheids vom dahingehend zu ändern, dass ein Gewerbesteuermessbetrag von 0 festgesetzt wird,

die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2018 und 2019 jeweils vom in Gestalt der Änderungsbescheide vom dahingehend zu ändern, dass der nachrichtlich zum Schluss des Erhebungszeitraums vortragsfähige Gewerbeverlust mit 1.263.315 EUR festgesetzt wird,

die Bescheide vom über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts zum 31.12.2017, zum 31.12.2018 und zum 31.12.2019 in Gestalt der Änderungsbescheide vom dahingehend zu ändern, dass jeweils ein Verlust in Höhe von 1.287.676,63 € festgestellt wird.

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

24
Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

25
Das FA weist daraufhin, dass die Klage wegen Gewerbesteuermessbetrag 2018 und 2019 nicht begründet worden seien. Die nach der Außenprüfung vorgenommenen Änderungen betreffend 2018 und 2019 seien im Einspruchsverfahren nicht angefochten worden. Zudem sei ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht mit einem Rumpfwirtschaftsjahr gleichzusetzen. Der Erhebungszeitraum bleibe im Fall des Rumpfwirtschaftsjahres das Kalenderjahr. Daher seien der Gewerbeertrag des Rumpfwirtschaftsjahres sowie der anteilig auf das Jahr der Liquidation entfallenen Anteil am Gewerbeertrag des Abwicklungszeitraums für den Erhebungszeitraum anzusetzen. Entgegen der Auffassung der Klägerin seien die Abwicklungstätigkeiten keine Verwaltung eigenen Vermögens mehr. Die Tätigkeiten seien schädlich, weil sie nach dem Verkauf der letzten Grundstücke vorgenommen worden seien. Im Übrigen verwies das FA auf die Einspruchsentscheidung.

26
Das FA hat im April 2024 Änderungsbescheide erlassen.

	2017	2018	2019
Gewinn aus Gewerbebetrieb	6.466.677	- 24.361	- 24.361
Gewerbesteuermessbetrag	189.087	0	0
Gewerbeverlust § 10a	0	24.361	48.722

27
Auf die Aufklärungsanordnung des Gerichts hat die Klägerin mitgeteilt, dass im Abwicklungszeitraum ausschließlich Abwicklungstätigkeiten stattgefunden hätten, wie die Übergabe der Mietverträge an den Käufer, Durchführung der finalen Nebenkostenabrechnungen durch die Hausverwaltung und die Abwicklung der Wirtschaftsgüter und Schulden. Unter dem Bilanzposten „noch nicht abgerechnete Leistungen 2017“ sei ein Schuldposten eingestellt worden, um die noch ausstehenden Betriebskostenabrechnungen für die Zeit vom 1. Januar 2017 bis zum 16. Februar 2017, welche aber erst in 2018 hätten erfolgen können, abzugrenzen. Zudem sei im November 2017 an T und B jeweils Darlehn in Höhe von 1.000.000 € ausgereicht worden. Dies sei als Vorschuss auf den zu zahlenden Liquidationserlös zu verstehen. Da die Liquidationsraten und -erlöse aufgrund der Formalitäten des Liquidationsverfahrens erst später den Gesellschaftern zufließen sollten, seien diese Zahlungen mittels Darlehensvergabe an die Gesellschafter zeitlich vorgeschoben worden. Eine Tilgung in Höhe von 745.610 € sei im März 2018 erfolgt und mit einer Zahlung aus dem steuerlichen Einlagekonto verrechnet worden. Die jeweiligen Restbeträge der Darlehen seien im Rahmen der finalen Schlussauskehrung am 6. Juni 2019 im abgekürzten Zahlungsweg getilgt worden. Verträge und andere Nachweise wurden beigefügt.

28
Auf die richterlichen Hinweise …teilt die Klägerin mit, dass das Eigentum am Grundstück am 17. Februar 2017, dem Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung um 24:00 Uhr übergegangen sei. Die Bilanz für das Rumpfwirtschaftsjahr sei fehlerhaft auf den 16. Februar erstellt worden. Die Liquidatoren würden eine Korrektur veranlassen. Es handle sich um einen unbeachtlichen technischen Fehler des Bilanzstichtages. Der Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft sei zutreffend in dem Jahresabschluss erfasst. Zudem sei die Klägerin durch die Verlustfeststellungsbescheide zum 31. Dezember 2018 und 2019 beschwert.

29
Auf die ausgetauschten Schriftsätze der Beteiligten, die vorgelegten Akten sowie auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung wird Bezug genommen.

II.

30
Die Klage hat keinen Erfolg. Soweit sie sich gegen die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2018 und 2019 richtet, ist sie unzulässig (1). Im Übrigen sind die angegriffenen Bescheide rechtmäßig (2).

31
1. Die Klage gegen die Gewerbesteuermessbescheide 2018 und 2019 ist unzulässig. Es fehlt an der Beschwer der Klägerin.

32
a) Nach § 40 Abs. 2 FGO ist -soweit gesetzlich nichts anderes bestimmt istdie Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsakts oder einer anderen Leistung in seinen Rechten verletzt zu sein. Vor der Einführung des § 35b Abs. 2 GewStG neue Fassung (n.F.) war auch für Gewerbesteuermessbescheide der Grundsatz zu beachten, dass ein auf 0 lautender Steuerbescheid keine Beschwer enthält (BFH, Urteil vom 20. Februar 2025 – IV R 23/22 –, Rn. 20, juris). Zwar kann nunmehr im Hinblick auf § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG n.F. eine Beschwer durch einen 0-Bescheid bestehen. Allerdings nur dann, wenn die Änderung von für die Verlustfeststellung verbindlichen Besteuerungsgrundlagen begehrt wird (BFH, Urteil vom 20. Februar 2025 – IV R 23/22 –, juris). Besteuerungsgrundlagen im Sinne des § 35b Abs. 2 Satz 2 GewStG sind der „Gewerbeertrag“ im Sinne des § 6 GewStG und der abziehbare Fehlbetrag nach § 10a Satz 1 GewStG, mithin solche Berechnungsgrundlagen, die sich auf die Höhe der Messbetragsfestsetzung auswirken (BFH, Urteil vom 11. Januar 2024 – IV R 25/21 –, Rn. 20, juris). Wird in einem Steuer- oder Feststellungsbescheid lediglich eine Rechtsauffassung geäußert, die sich nicht auf die Veranlagung des laufenden Jahres auswirkt und auch nicht in sonstiger Weise bindend ist, wird der Steuerpflichtige dadurch nicht beschwert. Eine solche Äußerung kann daher weder durch Anfechtungs- noch durch Feststellungsklage angegriffen werden (BFH, Urteil vom 19. März 2009 – IV R 45/06 –, Rn. 38, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902; FG Köln, Urteil vom 3. Dezember 2014 – 13 K 2016/11 –, Rn. 27, juris).

33
b) Nach Anwendung dieser Grundsätze hat die Klägerin weder geltend gemacht, durch die o.g. Gewerbesteuermessbescheide beschwert zu sein, noch ist dies objektiv der Fall. Zwar ist dafür nicht allein entscheidend, dass die betreffenden Bescheide 0-Festsetzungen sind. Denn dies ist für die Frage der Beschwer dann unerheblich, wenn die Änderung einer Besteuerungsgrundlage begehrt wird, welche sich also auf den Gewerbesteuermessbetrag auswirkt und damit verbindliche Auswirkungen für die Verlustfeststellung haben. Allerdings ist dies vorliegend in den Gewerbesteuermessbescheiden für 2018 und 2019 nicht der Fall. Denn der ausgewiesene Gewerbeertrag entspricht jeweils dem von der Klägerin erklärten Wert für 2018 und 2019. Der nur „nachrichtlich“ mitgeteilte Wert zum verbleibenden Verlustvortrag ist hingegen keine verbindliche Regelung, die sich auf die Höhe des jeweils festgestellten Gewerbesteuermessbetrags auswirken kann. Vielmehr ist dies lediglich ein rechnerischer Hinweis. Die entsprechende -anfechtbareFeststellung erfolgt in den Bescheiden über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2018 bzw. auf den 31. Dezember 2019. Auch die Wechselwirkung zwischen dem Gewerbesteuermessbetrag und dem entsprechenden Verlustfeststellungsbescheid im Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheid, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Klägerin begehrt ausschließlich eine Änderung im Veranlagungsjahr 2017. Die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG hätte jedoch nur eine Auswirkung auf den Gewerbesteuermessbetrag 2017 sowie auf die Verlustfeststellung zum 31. Dezember 2017. Sämtliche Folgeänderungen wären nach § 175 Abs. 1 Nr. 1 AO auch dann vorzunehmen, wenn Bestandskraft eingetreten wäre. Insofern ist die Klägerin unter keinem Gesichtspunkt durch die Gewerbesteuermessbescheide für 2018 und 2019 beschwert.

34
2. Die übrigen angegriffenen Bescheide sind rechtmäßig. Sie verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Zutreffend hat das FA im Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2017 die Kürzung für Grundstücke nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG berücksichtigt und die Gewährung der erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags für grundstücksverwaltende Gesellschaften abgelehnt.

35
a) Nach § 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. Gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG tritt an die Stelle der Kürzung nach Satz 1 auf Antrag 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, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt (sogenannte erweiterte Kürzung).

36
Soweit das Gesetz die ausschließliche Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes fordert, ist durch die Rechtsprechung geklärt, dass der Begriff der Ausschließlichkeit gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen ist (BFH, Urteil vom 26. Februar 2014 – I R 47/13 –, Rn. 18, juris). Die erweiterte Kürzung kann daher nicht gewährt werden, wenn das letzte Grundstück vor Ablauf des Erhebungszeitraums veräußert wird und nicht mehr ausschließlich Grundbesitz verwaltet wird (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2007 I R 46/07, BFH/NV 2008, 930). Eine Nutzung eigenen Grundbesitzes durch Fruchtziehung kann nach dem Verlust des wirtschaftlichen Eigentums an dem Grundstück nicht mehr erfolgen. Die Tätigkeiten zur Abwicklung der Grundstücksveräußerung und die Erfüllung von Pflichten aus dem Veräußerungsvertrag über das Ende des Erhebungszeitraums hinaus führen -unabhängig von ihrem Umfang und der Komplexität des Grundstücksgeschäftsnicht zu einer Weiternutzung eigenen Grundbesitzes (BFH, Urteil vom 26. Februar 2014 – I R 47/13 –, Rn. 21, juris). Für die Frage der durchgängigen Grundstücksnutzung ist überdies unerheblich, ob sich die zuvor grundstücksverwaltende Gesellschaft bis zum Ablauf des streitigen Erhebungszeitraums in Liquidation befand oder nicht (BFH, Urteil vom 26. Februar 2014 – I R 47/13 –, Rn. 21, juris).

37
b) In Anwendung dieser Grundsätze hat die Klägerin im Erhebungszeitraum 2017 die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht erfüllt. Sie hat nicht im gesamten Erhebungszeitraum des § 14 Abs. 1 GewStG ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet. Der Erhebungszeitraum umfasste das ganze Kalenderjahr 2017. Die Voraussetzungen für einen abgekürzten Erhebungszeitraum nach § 14 Satz 3 GewStG lagen nicht vor. Denn die sachliche Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft endet nicht mit dem Auflösungsbeschluss, sondern erst wenn die Kapitalgesellschaft jegliche Tätigkeit einstellt. Hierfür genügt das Einstellen der eigentlichen (werbenden) Tätigkeit nicht. Vielmehr ist dies erst dann der Fall, wenn auch die Verwertungstätigkeit im Rahmen der Abwicklung, die ihrerseits mit der letzten Abwicklungshandlung – regelmäßig mit der Verteilung des Vermögens an die Gesellschafter, endet (BFH, Urteil vom 29. November 2000 – I R 28/00 –, Rn. 8, juris; Kaiser in: juris Lexikon Steuerrecht, Sachliche Gewerbesteuerpflicht, Rn. 54). Folglich besteht die Steuerpflicht während der Liquidation weiter (BFH, Urteil vom 13. November 1962 – I 262/60 U –, BFHE 76, 195, Rn. 12). Die Liquidation bildet keinen eigenen Erhebungszeitraum, sondern es bleibt bei der Jahresbesteuerung, weil eine Verlängerung des Besteuerungszeitraums -wie durch § 11 KStGim Gewerbesteuergesetz nicht vorgesehen ist (BFH, Urteil vom 23. Januar 2013 – I R 35/12 –, BFHE 240, 140, BStBl II 2013, 508, Rn. 17).

38
Wenn es trotz Liquidation bei dem Jahreszeitraum für den Erhebungszeitraum verbleibt, kann es entgegen der Auffassung der Klägerin für die Frage des § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG nicht allein auf das Rumpfwirtschaftsjahr, dass die Klägerin durch Abgabe einer Bilanz zum 16. Februar 2016 beantragt hat, ankommen.

39
aa) Zum einen ist festzustellen, dass die Liquidation der Klägerin nicht wie bisher von den Beteiligten angenommen am 17. Februar 2017, sondern erst am 18. Februar 2017 begann. Denn ausweislich des Gesellschafterbeschlusses über die Auflösung der Gesellschaft sollte diese am Tag nach der vollständigen Kaufpreiszahlung um 0.00 Uhr beginnen. Da die letzten Teilzahlungen der Erwerberin, welche an die DB sowie an die UB zu erbringen waren, ausweislich der eingereichten Kontoauszüge jeweils erst am 17. Februar 2017 gutgeschrieben wurden (Schriftsatz vom 12. März 2026, Anlage 12, Eureka 111) und es auf die vollständige Kaufpreiszahlung ankam, war dies eben der 17. Februar 2017.

40

Der Beginn der Liquidation war -nach dem Gesellschafterbeschluss vom 23. Januar 2023- auf den dem Übergang von Nutzen und Lasten nachfolgenden Tag 0.00 Uhr festgelegt worden. Nutzen und Lasten gingen nach Auffassung des Gerichts am 17. Februar 2017 um 24.00 Uhr auf die Erwerberin über.

41
Dies ergibt sich indes nicht aus dem Kaufvertrag vom 22. Dezember 2016. Denn dort war der Übergang von Nutzen und Lasten „ab“ dem Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung vereinbart worden. Dies wäre im Streitfall der Beginn, also 0.00 Uhr, des 17. Februar 2017 gewesen. Denn ab dem 17. Februar 2017 hätte die Käuferin bereits die Lasten getragen und die Nutzungen gehabt. Auch eine ergänzende Vertragsauslegung im Sinne des § 157 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) führt noch nicht zu dem Ergebnis, dass das wirtschaftliche Eigentum erst am 17. Februar 2017 um 24.00 Uhr übergegangen ist. Denn die Regelung aus dem ursprünglichen Kaufvertrag war eindeutig und daher nicht auslegungsbedürftig.

42
Jedoch haben die Klägerin und die Erwerberin die Regelung zum Übergang des wirtschaftlichen Eigentums durch die Vereinbarung vom 16. Januar 2017 geändert. Der Wirksamkeit der Änderung der ursprünglichen Vereinbarung stand dabei nicht die fehlende notarielle Form der Änderungsvereinbarung entgegen. Grundsätzlich obliegen zwar auch Änderungen von notariellen Verträgen dem Formerfordernis des § 311 b BGB. Allerdings gilt dies nach zutreffender Auffassung des BGH nur so lange, wie die Auflassung noch nicht erklärt wurde. Die bindend gewordene Auflassung bildet auch dann eine zeitliche Zäsur, ab der nachträgliche Änderungen eines Grundstückskaufvertrags formlos möglich sind, wenn der Vollzug der Auflassung durch Anweisungen der Kaufvertragsparteien an den Notar vorübergehend gesperrt ist (BGH, Urteil vom 14. September 2018 – V ZR 213/17 –, Rn. 19, juris). So liegt es im Streitfall. Die Auflassung ist im Kaufvertrag vom 22. Dezember 2016 unbedingt erklärt, ihr Vollzug jedoch dem Notar übertragen worden (Eureka 111, Anlage 11, S. 14). Insofern wurde der Übergang von Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Tag der vollständigen Kaufpreiszahlung 24.00 Uhr übertragen. Mithin begann die sich anschließende Liquidation am 18. Februar 2017 um 0.00 Uhr.

43
bb) Dies hat zur Folge, dass der Gewinn für den Zeitraum bis 16. Februar 2017 zwar insofern fehlerhaft ermittelt wurde, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke bereits enthalten war. Dieser realisierte sich nach Auffassung des erkennenden Senats nämlich erst am 17. Februar 2017. Dies ergibt sich aus der Ergänzung zum Kaufvertrag vom 16. Januar 2017. Allerdings ging das Rumpfwirtschaftsjahr, dessen Bildung die Gesellschafter am 23. Januar 2017 beschlossen hatten, bis zum Ablauf des 17. Januar 2017. Denn das Rumpfwirtschaftsjahr sollte bis zum Beginn der Liquidation gehen. Folglich ist der Gewinn aus der Veräußerung der Grundstücke im Rumpfwirtschaftsjahr realisiert worden. Dass die abgegebene Bilanz nur den Zeitraum bis zum 16. Februar 2017 abbildet, steht dem nicht entgegen. Da der Beginn des Liquidationszeitraum feststeht, ist es unerheblich, ob es durch die Abgabe der Bilanz ein Wirtschaftsjahr bis zum Ablauf des 16. Februar 2017 und zusätzlich einen neuen Gewinnermittlungszeitraum für einen Tag, nämlich für den 17. Februar 2017, gegeben hat oder ob mit Blick auf den Gesellschafterbeschluss von einem einheitlichen Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Januar 2017 bis zum Ablauf des 17. Februar 2017 auszugehen ist. Denn in beiden Fällen gehört der Veräußerungsgewinn aus den Grundstücken in den Zeitraum vor der Liquidation.

44
cc) Die Frage, ob es bis zur Liquidation einen oder zwei Gewinnermittlungszeiträume gegeben hat, ist auch im Hinblick auf die Norm des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unerheblich. Denn in beiden Fällen hat die Klägerin während der Zeit bis zum Beginn der Liquidation die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung erfüllt. Das wirtschaftliche Eigentum ging erst mit Ablauf des 17. Februar 2017 auf die Erwerberin über. Folglich hat die Klägerin bis einschließlich 17. Februar 2017 ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet.

45
dd) In der Zeit vom 18. Februar 2017 bis zum 31. Dezember 2017, also dem Zeitraum der Liquidation der auf 2017 entfällt, erfüllte die Klägerin mangels eigener Grundstücke die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht mehr. Mit dem Verlust des wirtschaftlichen Eigentums an dem Grundstück endet die eigene Grundstücksverwaltung (BFH, Urteil vom 26. Februar 2014 – I R 47/13 –, Rn. 21, juris). Die Abrechnung von Nebenkosten mit Mietern nach dem Übergang von Nutzen und Lasten ist keine begünstigte ausschließliche Grundstücksverwaltung. Denn sämtliche Tätigkeiten nach dem Übergang des

wirtschaftlichen Eigentums zur Abwicklung der Grundstücksveräußerung und die Erfüllung von Pflichten aus dem Veräußerungsvertrag führen -unabhängig von ihrem Umfang und der Komplexität des Grundstücksgeschäftsnicht zu einer Weiternutzung eigenen Grundbesitzes (BFH, Urteil vom 26. Februar 2014 – I R 47/13 –, Rn. 21, juris). Diesen Grundsätzen des BFH schließt sich der erkennende Senat an.

46
ee) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist es für die Gewährung der erweiterten Grundstückskürzung zudem erheblich, ob die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auch im Zeitraum der Liquidation, soweit diese das Kalenderjahr 2017 betrifft, erfüllt waren. Denn der Beginn der Liquidation verkürzt gerade nicht den gewerbesteuerlichen Erhebungszeitraum auf die Zeit der werbenden Tätigkeit vor der Liquidation. Da die Klägerin im gesamten Jahr 2017 bestand und damit im gewerbesteuerrechtlichen Sinn tätig war, müssen die Voraussetzungen der erweiterten Kürzung im ganzen Jahr 2017 vorgelegen haben. Auch die Zweckänderung der Klägerin, von der eigenen Grundstücksverwaltung hin zur reinen Abwicklung der Gesellschaft, ist kein Grund, den Erhebungszeitraum faktisch auf die werbende Tätigkeit zu verkürzen. Denn es kommt bei der Gewerbesteuerpflicht auf das tatsächliche und nicht auf das beabsichtigte Verhalten oder den Unternehmenszweck an (Brandis/Heuermann/Gosch, 180. EL Dezember 2025, GewStG § 9 Rn. 74, beckonline). Folglich ist es für den Kürzungsbetrag des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG schädlich, wenn die Klägerin zwar in Gestalt von Abwicklungsarbeiten, aber eben nicht grundstücksverwaltend tätig ist. Denn solange das Unternehmen während des Erhebungszeitraums überhaupt tätig ist, muss seine Haupttätigkeit in der schlichten Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes durchgängig bestehen, um begünstigt zu sein (BFH, Urteil vom 20. Januar 1982 – I R 201/78 –, BFHE 135, 327, BStBl II 1982, 477, Rn. 9). Dies ist hier indes nicht der Fall. Die Klägerin hat ihre Verpflichtungen erfüllt und die Schlussauskehrung vorbereitet, sodass diese Tätigkeiten ihre einzigen und damit zugleich die Haupttätigkeiten in der Liquidation waren. Damit folgten diese Tätigkeiten der vorangehenden Grundstücksverwaltung zeitlich nach, was zur Schädlichkeit für die Gewährung der erweiterten Kürzung führt.

47
Eine Liquidation ist nach Auffassung des Gerichts auch nicht lediglich unbeachtliche Nebentätigkeit zur vorangegangenen Grundstücksverwaltung. Dies hat der BFH bereits für die schädlichen Vorbereitungshandlungen entschieden. Zutreffend hat er im Hinblick auf die Kapitalgesellschaften geurteilt, dass diese auch tätig sind, wenn sie nur ihr Stammkapital verwalten und daher noch keine Grundstücksverwaltung ausüben (BFH, Urteil vom 16. Februar 1977 – I R 244/74 –, BStBl II 1977, 561-563). Nichts anderes kann beim Ende einer Kapitalgesellschaft gelten. Insofern entspricht es der Linie des BFH, dass er bereits -wenn auch in dieser Entscheidung nicht tragendklargestellt hat, dass eine Liquidation nichts am Erfordernis der zeitlichen Ausschließlichkeit bei § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ändert (BFH, Urteil vom 26. Februar 2014 – I R 47/13 –, Rn. 21, juris). Die enge Auslegungslinie des BFH ergibt sich zudem aus der Entscheidung des BFH vom 17. Oktober 2024, III R I/23BFH, BFHE 286, 453, BStBl II 2025, 158. Dort führt er aus, dass die Ausschließlichkeit den ganzen Erhebungszeitraum abdecken müsse. Bereits ein Tag ohne eine (durchgehende) Grundstücksverwaltung ist danach schädlich. So ließ im Entscheidungsfall die Veräußerung des letzten Grundstücks zu Beginn des 31. Dezember eines Jahres die zeitliche Ausschließlichkeit der Grundstücksverwaltung in jenem Erhebungszeitraum und damit die Tatbestandsmäßigkeit der erweiterten Kürzung insgesamt entfallen. Da die dortige Klägerin auch am 31. Dezember bestanden hat, waren die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt. Die konkrete weitere Tätigkeit dieser Klägerin am 31. Dezember war für den BFH nicht relevant. Allein deren Existenz am 31. Dezember -und damit das Andauern der sachlichen Gewerbesteuerpflichtführte zum Ausschluss der erweiterten Kürzung. Zudem betont der BFH, dass Ausnahmen von dem Ausschließlichkeitserfordernis wegen Geringfügigkeit auch im Lichte des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes nach Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) wegen des Begünstigungscharakters jener Norm nicht geboten sind (BFH, Urteil vom 17. Oktober 2024 – III R 1/23 –, BFHE 286, 453, BStBl II 2025, 158, Rn. 22). Die Auffassung des BFH, in welcher er die zeitliche Ausschließlichkeit der Grundstücksverwaltung mit der sachlichen Steuerpflicht verbindet, ist zudem folgerichtig (gl.A. Lutter, jurisPR-SteuerR 14/2025 Anm. 3). Insofern kommt es nicht darauf an, ob die Kapitalgesellschaft unmittelbar nach der Veräußerung des letzten Grundstücks liquidiert wird oder noch die Abwicklung der Veräußerung außerhalb der Liquidation durchführt.

48

ff) Die von der Klägerin aufgestellte Behauptung, dass es für das Erfordernis einer Ausschließlichkeit nicht auf den Erhebungszeitraum, sondern allein auf den Gewinnermittlungszeitraum ankomme, ist im Streitfall unerheblich. Denn die Klägerin hat keinen Antrag auf die Zustimmung zu einem abweichenden Wirtschaftsjahr nach der Veräußerung des letzten Grundstücks gestellt, sondern hat die Liquidation begonnen.

49
Anderes als bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr, bei welchem der Gewinn dem Erhebungszeitraum zugerechnet wird, in welchem der Gewinnermittlungszeitraum endet (§ 10 Abs. 2 GewStG), wird dem hier streitigen Erhebungszeitraum 2017 nach Abschluss der Liquidation ein Anteil am Ergebnis für den Zeitraum der Liquidation, als einem weiteren Gewinnermittlungszeitraum des Jahres 2017 entsprechend § 16 GewStDV monatsweise zugeordnet. Folglich ist ein alleiniges Abstellen auf den Zeitraum des Rumpfwirtschaftsjahres bis zum Liquidationsbeginn nicht möglich. Ob die Voraussetzungen des § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG in dem gesamten Liquidationszeitraum vorliegen müssen oder auch hier eine Jahresbetrachtung vorzunehmen ist, kann im Streitfall offenbleiben (für Jahresbetrachtung Brandis/Heuermann/Gosch, 181. EL Februar 2026, GewStG § 9 Rn. 74, beckonline). Da die Klägerin weder in 2017 noch später im Liquidationszeitraum eigene Grundstücke verwaltete, liegen die Voraussetzungen im zweiten betroffenen Gewinnermittlungszeitraum des Erhebungszeitraum 2017 nicht vor.

50
Ob dies -mit Zustimmung des FAbei einem unmittelbaren Wechsel nach Verlust des wirtschaftlichen Eigentums am letzten Grundstück zu einem abweichenden Wirtschaftsjahr anders zu beurteilen wäre, kann im Streitfall dahinstehen. Dieser Fall liegt hier nicht vor.

51
gg) Aus den von der Klägerin angeführten Rechtsprechungs- und Literaturnachweisen ergibt sich zudem nichts anderes.

52
aaa) Insbesondere können die Rechtsgrundsätze des BFH-Urteils IV R 30/15 vom 18. Mai 2017 (BFH/NV 2017, 1191) und deren Vorentscheidung (FG Berlin-Brandenburg vom 5.5.2015 – 6 K 6359/12 (EFG 2015, 1468) nicht auf den Streitfall übertragen werden. Jener Fall betrifft nämlich eine gewerblich geprägte Personengesellschaft. Deren sachliche Gewerbesteuerpflicht endet mit Einstellung der werbenden Tätigkeit. Unter dieser Prämisse ist die konkrete Abwicklungstätigkeit in der Liquidationsphase für die Frage der Ausschließlichkeit unerheblich. Bei der Klägerin handelt es sich allerdings um eine Kapitalgesellschaft. Deren sachliche Steuerpflicht endet, wie bereits ausgeführt, gerade nicht mit Einstellung der werbenden Tätigkeit, sondern mit Einstellung der gesamten Tätigkeit (BFH, Urteil vom 29. November 2000 – I R 28/00 –, juris). Zutreffend hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) in diesem Zusammenhang bereits entschieden, dass eine verbleibende rechtsformbedingte Ungleichbehandlung im Rahmen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eine gesetzgeberische Grundentscheidung ist, die in § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG kodifiziert wurde und verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 24. März 2010 – 1 BvR 2130/09 –, juris). Der Leitgedanke einer Gleichstellung, ausschließlich grundstücksverwaltender Kapitalgesellschaften mit ebensolchen Personengesellschaften, welche allein strukturell nicht der Gewerbesteuer unterliegen, ist allerdings im Regelfall erfüllt. Dies gilt jedenfalls dann, wenn das Merkmal der Ausschließlichkeit während des ganzen Erhebungszeitraums erfüllt sein muss, damit die erweiterte Kürzungsvorschrift für den Erhebungszeitraum angewendet werden kann (BFH, Urteil vom 29. März 1973 – I R 199/72 –, BFHE 109, 138, BStBl II 1973, 563, Rn. 11). Der Bezug zum gesamten Erhebungszeitraum ergibt sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als Jahressteuer (BFH, Urteil vom 29. März 1973 – I R 199/72 –, BFHE 109, 138, BStBl II 1973, 563, Rn. 8).

53
Entgegen der Auffassung der Klägerin ist eine ausnahmslose Gleichstellung der Gewerbesteuerbelastung der kraft ihrer Rechtsform gewerbesteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und derjenigen von Einzelunternehmen oder Personengesellschaften, die sich nur mit der Verwaltung von Grundvermögen befassen und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegen auch nicht das gesetzgeberische Ziel der Norm. Zutreffend formulieren sowohl das Bundesverfassungsgericht als auch der Große Senat des BFH, dass die Norm des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG eine „Annäherung“ zwischen den genannten Gruppen erreichen möchte (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 24. März 2010 – 1 BvR 2130/09 –, Rn. 12, juris; BFH, Beschluss

vom 25. September 2018 – GrS 2/16 –, Rn. 93, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262). Das bringt gerade zum Ausdruck, dass ein vollständiger Gleichlauf nicht bezweckt ist. Folglich erzwingt die Norm keine uneingeschränkte Gleichbehandlung, sondern vielmehr nur eine solche, die spezifisch darauf beruht, dass entsprechende Gewinne bei Personengesellschaften nicht mit Gewerbesteuer belastet sind (BFH, Urteil vom 26. Februar 2014 – I R 47/13 –, Rn. 23, juris). Dieses Ziel wird für die gesamte Zeit, in der eine Kapitalgesellschaft eigene Grundstücke verwaltet, auch erfüllt – ebenso im Hinblick auf Veräußerungen, soweit die Schwelle zur Gewerblichkeit nicht erreicht wird. Insofern ist die Annäherung der Besteuerung bereits erfolgt.

54
Auch der Übergang einer Kapitalgesellschaft im laufenden Erhebungszeitraum von einer gewerblichen Tätigkeit zu einer reinen Grundstücksverwaltung führt nicht zu einer Gleichstellung mit entsprechenden Personenunternehmen. Dieser Umstand liegt aber im System des Gewerbesteuergesetzes begründet und muss hingenommen werden (BFH, Urteil vom 29. März 1973 – I R 199/72 –, BFHE 109, 138, BStBl II 1973, 563, Rn. 11). Ebenso ist das Erstrecken der sachlichen Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften auf den Liquidationszeitraum samt dem einzuhaltenden Sperrjahr als rechtsformspezifischer Unterschied zur Personengesellschaft hinzunehmen, auch wenn dies zu einer ungleichen Gewerbesteuerbelastung zwischen den grundsätzlich gleichzustellenden Gruppen führt. Insofern ist eine andere Auslegung der Ausschließlichkeit oder des Erhebungszeitraum auch dann nicht geboten, wenn die Kapitalgesellschaft unmittelbar nach der Veräußerung des letzten Grundstücks mit der Liquidation beginnt.

55
Eine die Gleichstellung ermöglichende Auslegung würde der Grundentscheidung des Gesetzgebers zur per se angeordneten sachlichen Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft, § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG, widersprechen. Daher ist es allein Sache des Gesetzgebers die von der Klägerin begehrte Auslegung durch eine gesetzliche Regelung herbeizuführen. Die Anknüpfung an die Einstellung der werbenden Tätigkeit für das Ende der sachlichen Gewerbesteuerpflicht, wie es bei den Personengesellschaften der Fall ist, würde zwar eine weitergehende Gleichstellung erlauben. Der Gesetzgeber hat diesen Weg bisher jedoch nicht beschritten.

56
bbb) In den von der Klägerin angeführten Entscheidungen des FG Hamburg, VI 276/92, vom 11. Dezember 2003, sowie die des FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 3. September 2013 – 6 K 6111/11 –, juris, wird die Auffassung der Klägerin zwar geteilt. In Ermangelung einer jedweden Begründung sind diese Urteile indes nicht geeignet, sich mit den dortigen Einschätzungen inhaltlich auseinanderzusetzen. Hinzu kommt, dass keiner der genannten Entscheidungen die vorliegende Sachverhaltskonstellation zugrunde lag. Der Veräußerung des letzten Grundstücks schloss sich nicht unmittelbar die Liquidation der jeweiligen Klägerin an. Für eine Auseinandersetzung mit den obiter dicta besteht daher weder die Möglichkeit noch eine Notwendigkeit.

57
ccc) Soweit die Klägerin behauptet, die herrschende Literatur würde die Zusammenfassung des Rumpfwirtschaftsjahres vor der Liquidation und den anteilig betroffenen Monaten der Liquidation in einem Erhebungszeitraum zur Beurteilung der Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG als Widerspruch zu den Gewinnermittlungsvorschriften sehen, führt dies ebenfalls nicht zu einer anderen Beurteilung durch das Gericht.

58
Zunächst ist festzustellen, dass in keiner der angegebenen Fundstellen diese konkrete Behauptung aufgestellt wird. Zwar führt Gosch (Brandis/Heuermann/Gosch, 181. EL Februar 2026, GewStG § 9 Rn. 76, beckonline) in Rn 76 aus, dass es für die Beurteilung der zeitlichen Ausschließlichkeit auf den Gewinnermittlungszeitraum ankomme. Jedoch geht er gleichzeitig in Rn 74 davon aus, dass auch im -mehrjährigenLiquidationszeitraum eine jahresbezogene Betrachtung der zeitlichen Ausschließlichkeit geboten sei. Insofern kann dann für das Jahr des Beginns der Liquidation nichts anderes gelten. Dafür spricht, dass das Jahressteuerprinzip der Gewerbesteuer auch im Rahmen der Liquidation -anders als in der Körperschaftsteuer – gilt. Ob dies vor dem Hintergrund zur Entscheidung des BFH vom 23. Januar 2013 (I R 35/12, BFHE 240, 140, BStBl II 2013, 508 Rn. 17) zur einmaligen Berücksichtigung des Sockelbetrags in § 10a Sätze 1 und 2 GewStG 2002 auch für die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG anders,

nämlich den gesamten Zeitraum betrachtend, gesehen werden müsste, kann hier offenbleiben. Denn die Klägerin hat ihr letztes Grundstück nicht zum Ende des Erhebungszeitraums 2017 veräußert, sondern vor dem Beginn der Liquidation. Folglich hat die Klägerin im Liquidationszeitraum zu keinem Zeitpunkt eigenes Grundvermögen verwaltet.

59
Schließlich wird von einer Vielzahl der Autoren als Gestaltungstipp für Kapitalgesellschaften neben dem Wechsel des Wirtschaftsjahres, eine Umwandlung (Formwechsel) oder Verschmelzung empfohlen, um trotz unterjähriger Veräußerung des letzten Grundstücks in den Genuss der erweiterten Grundstückskürzung zu gelangen (Brandis/Heuermann/Gosch, 181. EL Februar 2026, GewStG § 9 Rn. 76a, beckonline; Behrens, BB 2014, 2469; Wagner, Ubg 2014, 183). Lediglich für Personengesellschaften wird der Weg über die sich unmittelbar an die Veräußerung anschließende Liquidation empfohlen.

60
Inhaltlich ist zu konstatieren, dass die von der Klägerin begehrte Verkürzung des Erhebungszeitraums auf das Rumpfwirtschaftsjahr vor dem Liquidationsbeginn, aus den o.g. Gründen abzulehnen ist. Die Regelung über die sachliche Steuerpflicht von Kapitalgesellschaften liefe zumindest teilweise ins Leere, wenn man für den Liquidationszeitraum zwar von einer Steuerpflicht ausgehen würde, aber für die zeitliche Ausschließlichkeit nur auf die Zeit bis zum Liquidationsbeginn abstellen würde. Dann wären sämtliche, grundsätzlich schädliche Tätigkeiten im Sinne des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG unerheblich.

61
Da es im Rahmen der sachlichen Steuerpflicht unerheblich ist, welche Art von Tätigkeit die Kapitalgesellschaft tatsächlich ausübt, kann dem Ansatz, dass die Abwicklung letztlich nur Ausfluss aus der vorangegangenen Tätigkeit sei, nicht gefolgt werden. Zum einen widerspräche dies der gesetzgeberischen Entscheidung zu einer formalen Ausgestaltung der sachlichen Steuerpflicht bei Kapitalgesellschaften im Gegensatz zu einer materiellrechtlichen bei den Personen- und Einzelunternehmen. Zum anderen führte dieser Ansatz faktisch zu einer Negierung der vom Gesetzgeber im Bereich jener Vergünstigungsnorm des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG bewusst in Kauf genommenen Ungleichbehandlung zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften bzw. Einzelunternehmen.

62
Überdies hätte die Klägerin die Möglichkeit gehabt, durch Umwandlung, Verschmelzung oder durch Übertragung des letzten Grundstücks zum 31. Dezember 23.59 Uhr eines Jahres, eine andere Gestaltung zu wählen. Eine solche wäre der Klägerin zweifelsfrei legal und ohne unzumutbaren Aufwand, nennenswertes finanzielles und rechtliches Risiko möglich gewesen. Ist ein solcher Ausweg in der verfassungsrechtlichen Prüfung von normativen Belastungsentscheidungen als belastungsmindernd einzustellen (vgl. BVerfG, Beschluss vom 15. Januar 2008 – 1 BvL 2/04 –, BVerfGE 120, 1-55, Rn. 133), ist dieser Aspekt erst recht beachtlich, wenn es wie vorliegend um die Inanspruchnahme einer Begünstigungsnorm geht.

63
3. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Frage, ob die erweiterte Grundstückskürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu gewähren ist, wenn sich an die unterjährige Veräußerung des letzten Grundstücks unmittelbar die Liquidation der Kapitalgesellschaft anschließt, ist bisher höchstrichterlich nicht geklärt und wurde von zwei Finanzgerichten als zulässige Gestaltung bejaht. Da es sich nicht um die damaligen Entscheidungen tragende Erwägungen handelte, liegt zwar keine Divergenz vor. Allerdings wäre gleichwohl eine höchstrichterliche Entscheidung zu dieser auch im Wirtschaftsleben und in der Fachliteratur wiederholt auftretenden Konstellation zu begrüßen.

64
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.