

Urteil vom 29. Juni 2011, X R 39/07

Grundsätzlich kein gewerbsteuerbarer Gewinn bei Veräußerung eines Anteils an einer nur wegen ihrer gewerblichen Prägung gewerbliche Einkünfte erzielenden Grundstücksgesellschaft - Gewerblicher Grundstückshandel bei Veräußerung von Anteilen an vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaften

BFH X. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 2, AO § 119 Abs 1, AO § 125 Abs 1, AO § 157 Abs 1 S 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, FGO § 118 Abs 2, GewStG § 7, GewStG § 9 Nr 2

vorgehend FG Münster, 20. August 2007, Az: 13 K 3102/05 G

Leitsätze

NV: Bei einem gewerblichen Grundstückshändler ist die Veräußerung eines Anteils an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft der Veräußerung eines Grundstücks gleichzustellen (Anschluss an das BFH-Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974).

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) tätigte seit Anfang der neunziger Jahre Grundstücksgeschäfte. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass er einen gewerblichen Grundstückshandel betrieb.
- 2 Anfang 1994 erwarb der Kläger ein brachliegendes Industriegelände H-Gelände. Einen Teil der Parzellen erwarb er persönlich, einen Teil kauften Kommanditgesellschaften, an denen der Kläger als Kommanditist beteiligt war, u.a. die V-KG.
- 3 Am 5. Juli 1996 gründete der Kläger als alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer die A-GmbH, die mit ihm als alleinigem Kommanditisten die Beigeladene, die A-GmbH & Co. KG errichtete. Diese wurde später umfirmiert (nachfolgend I-KG). Am 12. Juli 1996 brachte der Kläger ein aus dem H-Gelände stammendes und mit einem Hochregallager bebautes Grundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und unter Vereinbarung von Gesellschafterdarlehen in die I-KG ein. Am 20. Dezember 1996 erwarb die I-KG von der V-KG ein unbebautes Grundstück. Am 23. April 1997 schloss die I-KG mit der P-Handelsgesellschaft mbH & Co. KG, deren alleiniger Kommanditist ebenfalls der Kläger war, einen Generalübernehmer- und Garantievertrag über die Errichtung eines Warenhauses nebst Stellplätzen und Außenanlagen.
- 4 Am 9. Juni 1997 veräußerte der Kläger die Gesellschaftsanteile an der I-KG zum Preis von ... DM.
- 5 Die auf den Kläger entfallenden Einkünfte an der I-KG stellte das Finanzamt X für 1997 einheitlich und gesondert fest. Der Feststellungsbescheid bezeichnete den Gewinn des Klägers aus der Veräußerung der Anteile an der I-KG als laufenden Gewinn in Höhe von ... DM. Das Finanzgericht Nürnberg gab mit Urteil vom 14. April 2010 5 K 568/2007 der Klage der KG statt. Der der Höhe nach unstreitige Gewinn aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile sei ein Veräußerungsgewinn und kein laufender Gewinn der I-KG, weil diese im Streitjahr 1997 als originär vermögensverwaltende Gesellschaft tätig geworden sei; sie sei lediglich gewerblich geprägt gewesen und habe die Grundstücke in ihrem Anlagevermögen gehalten. Die gegen dieses Urteil eingelegte Beschwerde des Finanzamts X wies der Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 8. Oktober 2010 IV B 46/10 als unbegründet zurück.
- 6 Das Finanzamt X erließ außerdem einen Gewerbesteuermessbescheid 1997 für die I-KG. Der Klage der I-KG gegen den Gewerbesteuermessbescheid gab das Finanzgericht Nürnberg ebenfalls mit der Begründung statt, die Gesellschaft sei rein vermögensverwaltend tätig und die Grundstückspartellen gehörten zu ihrem Anlagevermögen. Die gegen dieses Urteil eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts X wies der BFH als unbegründet zurück.

- 7 Der Kläger war außerdem alleiniger Kommanditist der am 15. März 1996 gegründeten Y-GmbH & Co. KG, die später in St-KG umfirmiert wurde. Die St-KG erwarb mit Vertrag vom 4. Juli 1996 mehrere unbebaute Parzellen des H-Geländes.
- 8 Mit Vertrag vom 27. Februar 1997 veräußerte der Kläger seinen Kommanditanteil an der St-KG im Nennwert von 25.000 DM zu einem Preis von ... DM.
- 9 Das für die St-KG zuständige Finanzamt Z hat die Einkünfte der St-KG einheitlich und gesondert festgestellt. Es hat neben den laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb einen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der St-KG von ... DM festgestellt und dem Kläger zugerechnet.
- 10 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) kam nach einer Außenprüfung zu dem Ergebnis, der Kläger habe Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel erzielt. Er behandelte die Gewinne aus der Veräußerung des Anteils an der I-KG und des Anteils an der St-KG als laufende gewerbliche Gewinne und berücksichtigte diese bei der Berechnung des Gewerbeertrags. Mit Bescheid vom 26. November 2001 setzte er für 1997 einen Gewerbesteuermessbetrag von ... DM fest. Ohne die Einbeziehung der Gewinne aus den Anteilsveräußerungen würde sich der Gewerbesteuermessbetrag --zwischen den Beteiligten unstreitig-- auf ... DM/... € belaufen.
- 11 Aufgrund des Einspruchs gegen den Gewerbesteuermessbescheid 1997 setzte das FA mit Bescheid vom 10. März 2004 den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag auf ... DM/... € herab.
- 12 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 59 veröffentlichtem Urteil statt. Zwar habe der Kläger einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Der Verlagerung der Gewerbesteuerpflicht auf die Ebene des Gesellschafters stehe jedoch die gewerbliche Prägung der Gesellschaft entgegen.
- 13 Mit der Revision rügt das FA Verletzung materiellen Rechts. Es ist der Auffassung, im Rahmen der Gewerbesteuermessbetragsfestsetzung eines gewerblichen Grundstückshändlers seien auch Gewinnanteile aus der Veräußerung von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften zu erfassen, soweit die Gewinne nicht bei den jeweiligen Gesellschaften der Gewerbesteuer unterlegen hätten. Die Auffassung des FG, wonach schon die gewerbliche Prägung einer Personengesellschaft einer Verlagerung der Gewerbesteuerpflicht auf den Gesellschafter entgegenstehe, vernachlässige den wirtschaftlichen Gehalt der Vorgänge.
- 14 Das FA beantragt,
das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 16 Die beigelegene I-KG hat keine Anträge gestellt.

Entscheidungsgründe

- 17 II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage.
- 18 Der aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile erzielte Gewinn an der I-KG und der St-KG ist als Gewerbeertrag (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) des Klägers zu erfassen.
- 19 1. Gemäß § 7 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) bzw. des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Der der Gewerbesteuer zugrunde zu legende Gewerbeertrag entspricht somit, abgesehen von den gewerbesteuerlichen Zu- und Abrechnungen, grundsätzlich dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, der der Bemessung der Einkommensteuer zugrunde zu legen ist. Davon ist nur insoweit abzuweichen, als sich unmittelbar aus dem GewStG etwas anderes ergibt oder soweit die Vorschriften des Einkommensteuerrechts mit dem besonderen Charakter der Gewerbesteuer als Objektsteuer nicht in Einklang stehen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754, m.w.N.).

- 20** 2. Der Gewinn einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist regelmäßig bei deren Gewerbeertrag zu erfassen. Sofern er anteilig auch in den gewerblichen Gewinn des Gesellschafters eingeht, ist dessen Gewinn nach § 9 Nr. 2 GewStG um die betreffenden Gewinnanteile zu kürzen. Von § 9 Nr. 2 GewStG nicht erfasst werden aber grundsätzlich Gewinne, die ein Mitunternehmer aus der Veräußerung seiner Beteiligung an einer Personengesellschaft erzielt. Diese gehen (bis zum Erhebungszeitraum 2001 stets, danach jedenfalls bei Beteiligung einer natürlichen Person an einer Mitunternehmerschaft --vgl. § 7 Satz 2 GewStG--) weder in den Gewerbeertrag der Personengesellschaft noch in den des Gesellschafters ein. Deshalb werden sie auch nicht von der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG erfasst (BFH-Urteil vom 25. Mai 1962 I 78/61 S, BFHE 75, 467, BStBl III 1962, 438; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 9 Nr. 2 Rz 5; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 149, jeweils m.w.N.).
- 21** 3. Auf der Ebene des Klägers erweisen sich die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der I-KG und der St-KG als laufende Einkünfte.
- 22** a) Zwar ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Grundstücksgesellschaft, die lediglich vermögensverwaltend tätig ist, jedoch wegen ihrer gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gleichwohl gewerbliche Einkünfte erzielt, grundsätzlich nicht gewerbsteuerbarer Veräußerungsgewinn (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 35/05, BFH/NV 2007, 692, unter II.3. der Gründe). Bei der I-KG und der St-KG, deren Anteile der Kläger veräußert hat, handelte es sich um solche Gesellschaften. Sie beschränkten sich einerseits auf die Vermögensverwaltung, andererseits waren neben dem Kläger Gesellschaften mit beschränkter Haftung beteiligt.
- 23** b) Der Streitfall weist jedoch die Besonderheit auf, dass der Kläger nach den Feststellungen des FG einen Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Form eines gewerblichen Grundstückhandels betrieben hat, zu dessen Betriebsvermögen die Anteile an den beiden vermögensverwaltenden, gewerblich geprägten Mitunternehmerschaften gehörten.
- 24** Nach der Rechtsprechung ist die Veräußerung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft der Veräußerung eines Grundstücks gleichzustellen. Im Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 81/06 (BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974) hat der IV. Senat dieses Ergebnis in Übereinstimmung mit der Auffassung der Verwaltung (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26. März 2004 IV A 6 -S 2240- 46/04, BStBl I 2004, 434, Rz 18) aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) hergeleitet. Dem schließt sich der erkennende Senat an. Ein Gesellschafter, der innerhalb von fünf Jahren mehr als drei solcher Gesellschaftsanteile erwirbt und verkauft, überschreitet regelmäßig die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung und wird damit zum gewerblichen Grundstückshändler, wie wenn er mehr als drei Grundstücke (oder z.B. zwei Grundstücke und zwei solcher Gesellschaftsanteile) veräußert. Nichts anderes kann gelten, wenn ein gewerblicher Grundstückshändler --wie der Kläger-- jeweils innerhalb eines kurzen Zeitraums nach der Errichtung zweier vermögensverwaltender Grundstücksgesellschaften deren Anteile veräußert, da diese bereits im Zeitpunkt der Gründung der Gesellschaften Betriebsvermögen seines gewerblichen Grundstückshandelsbetriebs waren.
- 25** Zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels zählen Objekte, die in bedingter Veräußerungsabsicht erworben und in engem sachlichem und zeitlichem Zusammenhang veräußert werden (vgl. z.B. Senatsurteil vom 10. Dezember 2008 X R 14/05, BFH/NV 2009, 1244). Dieser Gedanke greift auch dann, wenn vermögensverwaltende Kommanditgesellschaften errichtet werden mit der zumindest bedingten Absicht, die Anteile daran zeitnah zu veräußern und dies tatsächlich auch geschehen ist. Der Kläger hat nach den Feststellungen der Vorinstanz Anfang 1994 das Industriegelände teils persönlich, teils durch Kommanditgesellschaften, an denen er beteiligt war, erworben, im Jahr 1996 die I-KG errichtet und elf Monate später sämtliche Anteile daran veräußert. Die St-KG wurde im März 1996 errichtet, im Juli 1996 hat sie die un bebauten Parzellen erworben und im Februar 1997 hat der Kläger seine KG-Anteile verkauft. Der sachliche Zusammenhang mit dem gewerblichen Grundstückshandel des Klägers ist gegeben, indem er Anteile an Grundstücksverwaltungsgesellschaften veräußert hat. Angesichts der kurzen Frist zwischen der Errichtung der KG und der Veräußerung der Anteile ist auch der notwendige zeitliche Zusammenhang gegeben.
- 26** Ein solches Verhalten erlaubt regelmäßig den Schluss, der Anteilsverkäufer habe die Kommanditgesellschaften in mindestens bedingter Veräußerungsabsicht errichtet (vgl. BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFHE 201, 515, BStBl II 2003, 510, m.w.N., zur mindestens bedingten Veräußerungsabsicht eines Grundstückverkäufers, der eine bestimmte Anzahl von Objekten in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung bzw. der Errichtung veräußert). Eventuelle persönliche oder finanzielle Beweggründe der Veräußerung der KG-Anteile sind für die

Widerlegung der Vermutung einer (bedingten) Veräußerungsabsicht --ebenso wie bei Grundstücksveräußerungen (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 201, 515, BStBl II 2002, 510)-- ohne Belang.

- 27** Auf die Zahl der im Gesamthandsvermögen befindlichen Grundstücke braucht deshalb im Streitfall ebenso wenig abgestellt zu werden wie auf die Tatsache, dass nach den Feststellungen des FG eine Gesellschaft, deren alleiniger Kommanditist ebenfalls der Kläger war, aufgrund eines Generalübernehmer- und Garantievertrages ein Warenhaus nebst Stellplätzen und Außenanlagen für die I-KG errichtet hat.
- 28** Der vom Kläger erstmals in der mündlichen Verhandlung vorgetragene Umstand, die Gesellschaftsanteile an der I-KG und der St-KG seien Betriebsvermögen der V-KG, kann --unabhängig davon, ob er zutrifft oder nicht-- bei der Entscheidung über die Revision nicht berücksichtigt werden. Der Beurteilung des Revisionsgerichts unterliegen gemäß § 118 Abs. 2 FGO nur die Tatsachen, die sich aus dem Urteil der Tatsacheninstanz, hier also aus der finanzgerichtlichen Entscheidung ergeben (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Juli 1981 IV R 156/76, BFHE 133, 421, BStBl II 1981, 672). Bei dem Vorbringen des Klägers handelt es sich dagegen um einen neuen Tatsachenvortrag, der in der Revisionsinstanz keine Berücksichtigung finden kann (BFH-Entscheidungen vom 20. Mai 1969 II 25/61, BFHE 96, 129, BStBl II 1969, 550, und in BFHE 133, 421, BStBl II 1981, 672).
- 29** c) Der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93 (BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617) steht der Annahme, dass die Anteile des Klägers an der I-KG und der St-KG Umlaufvermögen seines Gewerbebetriebs "gewerblicher Grundstückshandel" waren, nicht entgegen. Zutreffend weist der IV. Senat des BFH im Urteil in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974 darauf hin, der Große Senat des BFH habe mit den Ausführungen unter C.IV.4. der Entscheidungsgründe verhindern wollen, dass ein Gesellschafter durch den Grundstücksverkauf einer nicht auf dem Grundstückssektor tätigen Gesellschaft zum "Grundstückshändler wider Willen" wird. Davon kann jedoch keine Rede sein, wenn der Steuerpflichtige, der als Grundstückshändler bereits gewerblich tätig ist, selbst vermögensverwaltende Grundstücksgesellschaften errichtet und seine Anteile kurze Zeit später wieder veräußert.
- 30** d) Allein der Umstand, dass im Streitfall die Gesellschaften, deren Anteile der Kläger veräußert hat, gewerblich geprägt sind, kann nicht zu einem anderen Ergebnis führen. Denn ebenso wie bei nicht gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaften ist die getrennte Zurechnung der gesamthänderisch gebundenen Anteile der Gesellschafter an den Grundstücken der Gesellschaften bei den Gesellschaftern erforderlich. Das ergibt sich aus den Erwägungen, die bereits dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 zugrunde gelegen haben. Ist nämlich auf der Ebene der Gesellschaft der Ausschnitt der Gesamtaktivität, der die Merkmale des gesetzlichen Tatbestandes erfüllt, steuerrechtlich nicht von Bedeutung, ist dieser beim Beteiligten selbst in die steuerrechtliche Beurteilung nach dem Maßstab des für diesen jeweils in Betracht kommenden Steuertatbestandes einzubeziehen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.c der Gründe). Ein solches Merkmal, das auf der Ebene der einzelnen Gesellschaften steuerlich nicht von Bedeutung ist, ist zwar --wegen der gewerblichen Prägung-- nicht die jeweilige Veräußerung als solche, wohl aber der Umstand, dass der Gesellschafter als gewerblicher Grundstückshändler tätig war, die KG-Anteile bereits im Zeitpunkt der Errichtung der Gesellschaften notwendiges Betriebsvermögen des Gewerbebetriebs "gewerblicher Grundstückshandel" und sie innerhalb kurzer Zeit nach der Errichtung der Gesellschaften veräußert wurden. Diese Umstände haben zur Folge, dass die Gewinne, die der Gesellschafter aus der Veräußerung seiner Anteile erzielt, als laufende Gewinne einzuordnen sind und daher der Gewerbesteuer unterliegen.
- 31** e) Die gewerbliche Prägung der I-KG und der St-KG steht einer solchen Gesamtbetrachtung auf der Ebene des Gesellschafters (hier des Klägers) nicht entgegen. Denn es macht --wie der Große Senat des BFH weiter ausführt-- für die Beurteilung des gewerblichen Unternehmens "Grundstückshandel" keinen Unterschied, ob die unter Beteiligung Dritter abgewickelten Grundstücksgeschäfte auf der Gesellschaftsebene gewerblich oder lediglich vermögensverwaltend sind. Die eigene Tätigkeit des Beteiligten, soweit sie für die subjektive Anknüpfung des Steuertatbestandes maßgebend ist, ist in beiden Fällen steuerrechtlich gleichwertig (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.c der Gründe). Um solche "unter Beteiligung Dritter abgewickelte Grundstücksgeschäfte" handelt es sich auch bei der Veräußerung der Anteile an den hier in Rede stehenden Gesellschaften.
- 32** 4. Bei der Veräußerung von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften gelten mithin die gleichen Grundsätze wie bei der Veräußerung von Anteilen an rein vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaften (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, m.w.N.).
- 33** 5. Entgegen der Auffassung des Klägers ist der Gewerbesteuermessbescheid inhaltlich hinreichend bestimmt, auch wenn daraus nicht zu entnehmen ist, in welcher konkreten Höhe die Gewinne aus dem Verkauf der Anteile an der I-

KG und der St-KG darin ihren Niederschlag gefunden haben.

- 34** § 157 Abs. 1 Satz 2 AO konkretisiert den allgemeinen Bestimmtheitsgrundsatz nach § 119 Abs. 1 AO, der verlangt, dass ein Verwaltungsakt inhaltlich hinreichend bestimmt sein muss. Diese Vorschriften verlangen einen Mindestinhalt des verfügenden Teils des Steuerbescheids nach seinem persönlichen, sachlichen und zeitlichen Regelungsbereich (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 157 AO Rz 5). All diese Anforderungen erfüllt der streitige Gewerbesteuermessbescheid. Nicht erforderlich ist, dass die Besteuerungsgrundlagen in allen Einzelheiten (wie z.B. die konkrete Berechnung des Gewerbeertrags) in dem Bescheid ausgewiesen werden.
- 35** 6. Schließlich führt der Umstand, dass das FA den Gewinn des Klägers aus der Veräußerung seines Anteils an der I-KG in die Berechnung des Gewerbeertrags einbezogen hat, obwohl das Finanzamt X den Gewinn aus der Veräußerung dieser KG-Anteile im Gewerbeertrag der I-KG zunächst ebenfalls erfasst hatte, nicht zur Nichtigkeit des streitigen Gewerbesteuermessbescheids. Nichtig ist ein Verwaltungsakt nach § 125 Abs. 1 AO, soweit er an einem besonders schwerwiegenden Fehler leidet und dies bei verständiger Würdigung aller in Betracht kommenden Umstände offenkundig ist. Es ist kein schwerwiegender und auch kein offenkundiger Fehler, wenn Finanzbehörden zwei einander widerstreitende Steuerbescheide einstweilen nebeneinander bestehen lassen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Dezember 2004 VII R 16/03, BFHE 208, 37, BStBl II 2006, 346). Ein möglicher Widerstreit ist ggf. über § 174 AO zu lösen; diese Bestimmung wäre entbehrlich, wenn die Doppelberücksichtigung eines Sachverhalts in mehreren Steuerfestsetzungen zu deren Nichtigkeit führen würde.
- 36** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen I-KG werden nicht erstattet (§ 139 Abs. 4 FGO; Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 139 Rz 135 ff.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de