

# Beschluss vom 04. Oktober 2012, IV B 99/11

## Grundsätzliche Bedeutung von Rechtsfragen nur bei Entscheidungserheblichkeit

BFH IV. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, AO § 179, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO §§ 179ff

vorgehend FG Münster, 10. März 2011, Az: 14 K 1000/05 F

## Leitsätze

NV: Den vom FA aufgeworfenen Rechtsfragen, a) ob in Fällen, in denen an mehreren --für sich betrachtet vermögensverwaltenden-- Objektgesellschaften, an denen quotengleich dieselben Gesellschafter beteiligt seien, bei der Entscheidung über das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels eine Gesamtbetrachtung der Aktivitäten aller Gesellschaften/Gemeinschaften möglich sei, b) ob bejahendenfalls die Feststellung der Einkünfte in einem einzigen Verfahren durchzuführen sei bzw. c) ob wiederum bejahendenfalls auf gesonderte Feststellungsverfahren bei den einzelnen Obergesellschaften verzichtet werden könne, kommt dann keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, wenn sie deshalb nicht entscheidungserheblich sind, weil das FG nicht hat feststellen können, dass zwischen den Klägern lediglich eine GbR bestanden hat, der sämtliche in Bezug auf die im Tatbestand genannten Objekte entfalteteten Tätigkeiten hätten zugerechnet werden können .

## Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Beschwerdegegner (Kläger) sind Ehegatten und waren in den Jahren 1996 bis 1998 (Streitjahre) jeweils Alleineigentümer zahlreicher Grundstücke, die sie teilweise bereits vor den Streitjahren angeschafft und zum Teil vor und zum Teil nach Ablauf der Streitjahre veräußert haben. Zugleich waren sie --zumindest zeitweise-- je zur Hälfte Miteigentümer weiterer Grundstücke, die bis auf eine Ausnahme vor den Streitjahren angeschafft wurden. Zusammen mit einer dritten Person waren sie außerdem zu je einem Drittel Miteigentümer eines weiteren Grundstücks, das vor den Streitjahren erworben und nach den Streitjahren veräußert wurde.
- 2 Der Kläger war darüber hinaus zusammen mit einer weiteren Person jeweils zur Hälfte Miteigentümer zweier weiterer Grundstücke; er war auch hälftig an der X GbR beteiligt, die ebenfalls ein Grundstück zum Gegenstand hatte. Schließlich war der Kläger seit der Gründung im Jahr 1997 Geschäftsführer und Alleingesellschafter einer GmbH, deren Gegenstand der Kauf und Verkauf von Immobilien war.
- 3 Steuerlich behandelten die Kläger sämtliche ihnen gehörenden Grundstücke als Privatvermögen und erklärten die aus der Nutzung der Grundstücke erzielten Einnahmen im Rahmen ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 4 Eine in den Jahren 2000 und 2001 bei den Klägern persönlich sowie der "Grundstückshandel Y und Z GbR" durchgeführte Betriebsprüfung gelangte demgegenüber zu der Auffassung, die Kläger hätten jeweils persönlich und auch gemeinsam im Rahmen einer GbR einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Den Feststellungen der Betriebsprüfung folgend erließ der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) Feststellungsbescheide, in denen für und gegen die Kläger als Beteiligte an der vorgenannten GbR gewerbliche Gewinne festgestellt wurden, die ihnen jeweils hälftig zugerechnet wurden. Dem lag die Auffassung zu Grunde, die Kläger hätten in den Streitjahren in der Rechtsform einer einzigen GbR einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.
- 5 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gegen die Feststellungsbescheide, in dem die Kläger geltend machten, dass zwischen ihnen nicht lediglich eine GbR, sondern verschiedene, je Objekt getrennt gebildete Gemeinschaften bestanden hätten, erhoben sie Klage vor dem Finanzgericht (FG).
- 6 Mit Urteil vom 11. März 2011 14 K 1000/05 F gab das FG der Klage vollumfänglich statt und führte zur Begründung aus, das FA sei zu Unrecht von einer einzigen zwischen den Klägern bestehenden Gesellschaft bzw. Gemeinschaft

ausgegangen, der die Grundstücksveräußerungen zuzuordnen seien. Auch in Fällen, in denen an mehreren, jeweils ein Objekt betreffenden Personengesellschaften bzw. Bruchteilsgemeinschaften quotengleich dieselben Personen beteiligt seien, seien grundsätzlich verschiedene Feststellungsverfahren für jede dieser Gesellschaften bzw. Gemeinschaften durchzuführen. Insoweit dürften die Tätigkeiten der einzelnen, für sich gesehen grundstücksverwaltenden Gemeinschaften bzw. Gesellschaften weder zusammen betrachtet noch zusammengerechnet werden. Etwas anderes gelte nur dann, wenn die jeweils nur ein Objekt betreffenden Gesellschaften bzw. Gemeinschaften über einen gemeinsamen Zweck gesellschaftsrechtlich verbunden seien. Sei hingegen eine Gesellschaft bzw. Gemeinschaft an einer anderen Personengesellschaft beteiligt, so sei grundsätzlich ein zweistufiges Feststellungsverfahren erforderlich und sei allein die Obergesellschaft als solche Gesellschafter und Mitunternehmer der Untergesellschaft. Die angefochtenen Bescheide könnten vor diesem Hintergrund schon aus verfahrensrechtlichen Gründen keinen Bestand haben, weil nicht festgestellt werden könne, dass zwischen den Klägern lediglich eine GbR bestanden habe, der sämtliche in Bezug auf die im Tatbestand genannten Objekte entfalteten Tätigkeiten zugerechnet werden könnten.

- 7** Gegen die Nichtzulassung der Revision im vorgenannten Urteil richtet sich die Beschwerde des FA. Diese stützt das FA auf eine Divergenz des angefochtenen Urteils zu den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. März 1996 IV R 2/92 (BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369) und vom 10. November 1992 VIII R 100/90 (BFH/NV 1993, 538) sowie zu den Urteilen des Hessischen FG vom 24. Februar 2010 8 K 833/10 (juris) und 8 K 3380/07 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 658). Daneben macht das FA die grundsätzliche Bedeutung der Rechtsfrage geltend, ob eine Gesamtbetrachtung der Aktivitäten aller Gesellschaften/Gemeinschaften im Hinblick auf die Entscheidung über das Vorliegen eines gewerblichen Handels in Betracht komme bzw. die durchzuführende Feststellung zwingend nur in einem einzigen Verfahren zu erfolgen habe.
- 8** Das FA beantragt, die Revision gegen das Urteil des FG Münster vom 11. März 2011 14 K 1000/05 F zuzulassen.
- 9** Die Kläger beantragen sinngemäß, die Beschwerde zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 10** II. Die Beschwerde ist zwar zulässig (dazu 1.), aber unbegründet (dazu 2.) und war daher durch Beschluss zurückzuweisen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11** 1. Die Beschwerde ist nicht bereits deshalb unzulässig, weil das FA in seiner Beschwerdeschrift vom 20. April 2011 den Streitgegenstand nicht oder nicht hinreichend bezeichnet hätte. Es ist zwar richtig, dass das FA zu Unrecht eine GbR als Kläger und Beschwerdegegner und als Klagegegenstand die "Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen 1996 bis 1998" bezeichnet hat. Es ist jedoch Aufgabe des BFH, durch Auslegung zu ermitteln, was Gegenstand des Beschwerdeverfahrens sein soll (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Mai 2010 X B 183/09, BFH/NV 2010, 2077). Dadurch, dass das FA in seiner Beschwerdeschrift ausdrücklich ausgeführt hat, die Beschwerde richte sich gegen das "in Kopie beigefügte Urteil des Finanzgerichts Münster vom 11.03.2011 (Az. 14 K 1000/05 F)", hat es deutlich gemacht, dass es gegen die Nichtzulassung der Revision gerade in diesem Urteil vorgehen wollte. Dies hat es im Übrigen auch noch innerhalb der bis zum 23. Juni 2011 verlängerten Beschwerdebegründungsfrist durch seinen Schriftsatz vom 22. Juni 2011 klargestellt.
- 12** 2. Gründe, welche die Zulassung der Revision nach § 115 Abs. 2 FGO erforderlich machen würden, liegen allerdings nicht vor.
- 13** a) Das FG ist im angefochtenen Urteil nicht i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO in entscheidungserheblicher Weise von Urteilen des BFH oder eines anderen FG abgewichen.
- 14** aa) Soweit das FA eine Abweichung des FG-Urteils vom BFH-Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 darauf stützt, der BFH verlange --anders als das FG-- weder Gewinnfeststellungen für jede von den betroffenen Steuerpflichtigen begründete einzelne Grundstücksgesellschaft bzw. -gemeinschaft noch ein zweistufiges Verfahren wegen des vermeintlichen Bestehens einer doppelstöckigen Personengesellschaft und im Übrigen habe er auch nicht die Steuerpflichtigen als Feststellungsbeteiligte angesehen, ist dem nicht zu folgen.
- 15** aaa) In seinem Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 hat der BFH ausgeführt, für die Frage, ob die Grenzen

privater Vermögensverwaltung überschritten seien, stelle die Rechtsprechung bei Tätigkeiten auf dem Bau- und Grundstücksmarkt darauf ab, ob die Grundstücksgeschäfte noch als Nutzung des Grundbesitzes durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz angesehen werden könnten oder ob die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Vermögensumschichtung in den Vordergrund trete. Würden von den Mitgliedern einer Personengesellschaft oder Personengemeinschaft Grundstücke veräußert, so sei darauf abzustellen, ob die Gesellschafter oder Gemeinschafter die vorgenannten Voraussetzungen in ihrer gesellschaftsrechtlichen oder gemeinschaftsrechtlichen Verbundenheit erfüllt hätten. Dem entspricht es, wenn das FG in seinem Urteil ausführt, auch in Fällen, in denen an mehreren, jeweils ein Objekt betreffenden Personengesellschaften bzw. Bruchteilsgemeinschaften quotengleich dieselben Personen beteiligt seien, seien grundsätzlich verschiedene Feststellungsverfahren für jede dieser Gesellschaften bzw. Gemeinschaften durchzuführen und dürften die Tätigkeiten der einzelnen, für sich gesehen grundstücksverwaltenden Gemeinschaften bzw. Gesellschaften grundsätzlich weder zusammen betrachtet noch zusammengerechnet werden. Etwas anderes gelte aber dann, wenn die jeweils nur ein Objekt betreffenden Gesellschaften bzw. Gemeinschaften über einen gemeinsamen Zweck gesellschaftsrechtlich verbunden seien.

- 16** bbb) Der BFH konnte es in seinem Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 für den zu entscheidenden Fall dahinstehen lassen, ob sich die Kläger zu einer die gesamten Grundstücksaktivitäten der Streitjahre umfassenden Innengesellschaft zusammengeschlossen hatten, weil die Aktivitäten der verschiedenen Grundstücksgemeinschaften und der streitbefangenen GbR mit Blick auf die Ausführungen des Großen Senats des BFH in seinem Beschluss vom 3. Juli 1995 GrS 1/93 (BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617) zusammenzurechnen waren. Auch dem entsprechen die Ausführungen des FG, das in seinem Urteil ausgeführt hat, ein verbindender gemeinsamer Zweck sei u.a. dann gegeben, wenn die Tätigkeit der einzelnen Objektgesellschaften bzw. Objektgemeinschaften einheitlich betrachtet einen gewerblichen Grundstückshandel darstellten.
- 17** ccc) Nichts anderes ergibt sich, soweit der BFH in seinem Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 ausgeführt hat, es könne allenfalls fraglich sein, ob die Zusammenschau auf der Ebene der Gewinnfeststellung der verschiedenen Gesellschaften/Gemeinschaften oder auf der Ebene der Veranlagungen der Gesellschafter/Gemeinschaftler zu erfolgen habe. Zwar hat der BFH ausgeführt, dass er unter der Voraussetzung, dass die in die Gesamtschau einzubeziehenden Personenmehrheiten sowohl nur vermögensverwaltend tätig als auch personenidentisch seien, der erstgenannten Alternative den Vorzug gebe, weil dafür der Sinn und Zweck des in §§ 179 ff. der Abgabenordnung (AO) geregelten Verfahrens der gesonderten Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen spreche und eine Zusammenschau im Verfahren gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO der Gleichmäßigkeit der Besteuerung identischer Lebenssachverhalte bei den Gesellschaftern/Gemeinschaftlern diene. Dennoch ist das FG von diesen Ausführungen nicht in entscheidungserheblicher Weise abgewichen, denn es hat ausgeführt, dass in dem Fall, dass eine Gesellschaft bzw. Gemeinschaft an einer anderen Personengesellschaft beteiligt sei, zwar grundsätzlich ein zweistufiges Feststellungsverfahren erforderlich sei, etwas anderes aber gelte, wenn es sich bei der Obergesellschaft um eine vermögensverwaltende Gesellschaft bzw. Gemeinschaft handle, weil dann den Gesellschaftern der Obergesellschaft Gewinnanteile an der Untergesellschaft unmittelbar zugerechnet werden könnten.
- 18** bb) Eine Abweichung von im BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 538 aufgestellten Rechtsgrundsätzen scheidet deshalb aus, weil nach Auffassung des BFH dort --und mit den Ausführungen des FG im hiesigen Streitfall in Einklang-- die Annahme einer sämtliche Grundstücksgeschäfte der Ehegatten umfassenden GbR mangels entsprechender Feststellungen des FG zum Bestehen eines ausdrücklichen oder konkludenten Gesellschaftsvertrags keinen Bestand haben konnte.
- 19** cc) Eine Abweichung von Rechtsausführungen in Urteilen des Hessischen FG vom 24. Februar 2010 8 K 833/10 (juris) und in EFG 2011, 658 scheidet aus, weil das Hessische FG dort den Ausführungen des BFH in seinem Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 gefolgt ist, auch wenn der BFH die Revision in den genannten Verfahren jeweils durch Beschlüsse vom 30. November 2010 IV B 42/10 und IV B 43/10 (nicht veröffentlicht) zugelassen hat.
- 20** b) Den vom FA aufgeworfenen Rechtsfragen,
- 21** (a) ob in Fällen, in denen an mehreren --für sich betrachtet vermögensverwaltenden-- Objektgesellschaften quotengleich dieselben Gesellschafter beteiligt seien, bei der Entscheidung über das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels eine Gesamtbetrachtung der Aktivitäten aller Gesellschaften/Gemeinschaften möglich sei,
- 22** (b) ob bejahendenfalls die Feststellung der Einkünfte in einem einzigen Verfahren durchzuführen sei bzw.

- 23** (c) ob wiederum bejahendenfalls auf gesonderte Feststellungsverfahren bei den einzelnen Obergesellschaften verzichtet werden könne,
- 24** kommt mit Blick auf den Streitfall keine grundsätzliche Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, weil die Rechtsfragen nicht entscheidungserheblich sind. Das FG hat insoweit nicht feststellen können, dass zwischen den Klägern lediglich eine GbR bestanden hat, der sämtliche in Bezug auf die im Tatbestand genannten Objekte entfalteten Tätigkeiten hätten zugerechnet werden können. Dies hat das FG damit begründet, es sei schon zweifelhaft, ob die Kläger einen entsprechenden Gesellschaftsvertrag geschlossen oder den vermeintlichen Unternehmensgegenstand später geändert hätten. Auch sei ein vermeintlich bestehender Gesellschaftsvertrag mangels Beurkundung unwirksam. Einer Bruchteilsgemeinschaft fehle im Übrigen im Unterschied zu einer GbR ein gemeinsamer Zweck, weshalb es eine Solche, deren Gemeinschaftsvermögen verschiedene Grundstücke zugehören könnten, nur ausnahmsweise geben könne. Ein solcher Ausnahmefall sei aber nicht gegeben, weil die gemeinsam erworbenen Grundstücke keine Sachgesamtheit bildeten und auch nicht die Rede davon sein könne, diese hätten bereits über einen langen Zeitraum gemeinschaftlicher Verwaltung unterlegen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)