Urteil vom 21. Januar 2014, IX R 9/13

Gesonderte und einheitliche Feststellung von Veräußerungsgewinnen bei Erwerb einer Beteiligung an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft und Veräußerung von Wohnungen innerhalb der Veräußerungsfrist

BFH IX. Senat

AO § 39 Abs 2, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 1 S 4, FGO § 120 Abs 3 Nr 1, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 21. Januar 2013, Az: 5 K 3748/09

Leitsätze

Erwirbt ein Steuerpflichtiger eine Beteiligung an einer grundstücksbesitzenden Personengesellschaft und veräußert diese zwei Wohnungen innerhalb der zehnjährigen Veräußerungsfrist nach Beitritt, ist über die Frage, ob er den Einkünftetatbestand des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG verwirklicht hat, nicht im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften zu entscheiden .

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erwarb von H einen Gesellschaftsanteil in Höhe von 400/1 545 an der im Jahr 1991 gegründeten H-GbR (Beteiligte zu 1), deren Zweck der Ankauf und die Modernisierung der Immobilie A sowie deren Vermietung und Verwaltung ist. Der Kläger gewährte H mit Vertrag vom 3. März 1996 ein verzinsliches Darlehen in Höhe von 120.000 DM für die Laufzeit von einem Jahr. H trat als Darlehenssicherheit seinen Geschäftsanteil an der Beteiligten zu 1 an den Kläger ab. Dem Kläger wurden keine über die Verwertung hinausgehenden zusätzlichen Rechte an dem Gesellschaftsanteil eingeräumt.

2 Da H das Darlehen nicht bediente, erklärte er sich damit einverstanden, dass der Kläger den Gesellschaftsanteil freihändig verkaufen solle, um von dem Veräußerungserlös das Darlehen zurückzuführen und den Überschuss an H auszukehren. Nachdem eine solche Veräußerung scheiterte, wurde der Gesellschaftsanteil an der Beteiligten zu 1 am 27. Juni 1997 an die Y-GmbH abgetreten, die diesen treuhänderisch für den Kläger erwarb. Nach Auflösung dieses Treuhandverhältnisses wurde der Kläger im Jahr 2004 unmittelbar als Inhaber des Anteils an der Beteiligten zu 1 im Grundbuch eingetragen.

3 Der Beteiligte zu 2 erwarb mit Wirkung zum 1. August 2003 einen Geschäftsanteil (20/1 545) an der Beteiligten zu 1. Der Kläger und der Beteiligte zu 2 sind die einzigen Gesellschafter der Beteiligten zu 1, die nicht Gründungsgesellschafter sind.

4 Die Beteiligte zu 1 veräußerte am 25. August 2006 und am 30. Oktober 2006 zwei Wohneinheiten.

5 In der Anlage SO zu ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr 2006 erklärte die Beteiligte zu 1 für "Anteil Kläger/Beteiligter zu 2" unter Angabe einer Anschaffung am "1. Januar 2006" und einer Veräußerung am "31. Dezember 2006" einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 45.885 €. Diesen teilte sie in einen den Kläger zuzurechnenden Veräußerungsgewinn in Höhe von 44.567,43 € und einen dem Beteiligten zu 2 zuzurechnenden Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.318,28 € auf.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte in seinem an die Beteiligte zu 1 gerichteten Bescheid für das Streitjahr über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 11. Januar 2008 Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 45.885,71 € fest und verteilte diese erklärungsgemäß auf den Kläger und den Beteiligten zu 2.

7 Der Einspruch und die Klage mit dem Antrag, den Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 11. Januar 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. August 2009 insoweit zu ändern, als bei den sonstigen Einkünften kein Gewinn in Höhe von 44.567,43 € aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG festgestellt und ihm zugerechnet wird, blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte aus, über den Veräußerungsgewinn sei im Gewinnfeststellungsverfahren und nicht bei den Einkommensteuerveranlagungen auf der Gesellschafterebene zu entscheiden. Der Kläger und der Beteiligte zu 2 hätten im Zuge der Wohnungsveräußerungen gemeinsam ein privates Veräußerungsgeschäft i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 4 EStG verwirklicht. Sie hätten gemäß § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG infolge des Erwerbs ihrer Beteiligungen an der Beteiligten zu 1 anteilig alle deren Wirtschaftsgüter einschließlich der beiden Wohnungen angeschafft und, da ihnen gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) die Veräußerungen dieser Wohnungen durch die Beteiligte zu 1 zuzurechnen seien, diese innerhalb der Zehnjahresfrist auch wieder veräußert. Der Kläger habe seinen Gesellschaftsanteil an der Beteiligten zu 1 und damit anteilig die im Streitjahr veräußerten Wohnungen erst im Juli 1997 aufgrund des Anteilserwerbs durch die Y-GmbH angeschafft, die den Anteil treuhänderisch für den Kläger hielt.

8 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung der §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO, des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO und des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Satz 4 EStG. Da die Beteiligte zu 1 keine Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt habe, sei die für den Kläger erfolgte gesonderte Feststellung für das Streitjahr aufzuheben. Es fehle überdies die materielle Identität der angeschafften und veräußerten Wirtschaftsgüter. Er habe zwar mit dem Erwerb des Gesellschaftsanteils fiktiv die anteiligen Wirtschaftsgüter der Beteiligten zu 1 erworben, aber habe diese anteiligen Wirtschaftsgüter nicht durch die Veräußerung seiner Beteiligung fiktiv veräußert.

9 Der Kläger stellt keinen ausdrücklichen Antrag.

10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Die Entscheidung über den Veräußerungsgewinn des Klägers sei zu Recht im Feststellungsverfahren erfolgt. Beim sachkundigen Feststellungsfinanzamt lägen die Kenntnisse über die bei der Gesellschaft vorhandenen Wirtschaftsgüter vor. Dies verhindere verfahrensökonomisch widersprüchliche Festsetzungen für verschiedene Gesellschafter. Der Wortlaut des § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO setze lediglich voraus, dass an den Einkünften mehrere, aber nicht notwendig alle Gesellschafter der H-GbR beteiligt seien.

12 Die Beteiligten zu 1 und 2 haben keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision des Klägers ist zulässig und begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage.

14 1. Die Revision des Klägers ist zulässig, obwohl kein ausdrücklicher Revisionsantrag gestellt wurde. Zwar muss nach § 120 Abs. 3 Nr. 1 FGO die Revisionsbegründung die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und dessen Aufhebung beantragt wird. Ein förmlicher Revisionsantrag in der Revisionsbegründung ist aber entbehrlich, wenn sich aus dem Vorbringen des Revisionsklägers eindeutig ergibt, inwieweit er sich durch das angefochtene Urteil beschwert fühlt und inwieweit er dessen Aufhebung oder Änderung erstrebt (vgl. Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 120 Rz 53, m.w.N. aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--). Das von dem Kläger mit der Revision verfolgte Ziel ist eindeutig der Revisionsbegründungsschrift zu entnehmen, in der er sich ausdrücklich gegen die dem Urteil zugrunde liegende Rechtsauffassung des FG wendet und damit inzidenter die Aufhebung des darauf beruhenden Urteils erreichen will (vgl. BFH-Urteil vom 30. Januar 2008 X R 1/07, BFHE 220, 403, BStBl II 2008, 520).

15 2. Die Revision ist auch begründet. Entgegen der Auffassung des FA und FG erfolgte zu Unrecht eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften, da die Voraussetzungen einer --auf der Ebene der Beteiligten zu 1-- gemeinschaftlichen Erzielung von Einkünften aus privaten Veräußerungsgeschäften nicht vorliegen.

16 a) Die Vorentscheidung verletzt §§ 179 Abs. 1, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Für die gesonderte und einheitliche

Zurechnung von Einkünften aus privaten Veräußerungen i.S. des § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 EStG im Bescheid vom 11. Januar 2008 fehlte die gesetzliche Grundlage.

17 aa) Nach § 179 Abs. 1 AO werden die Besteuerungsgrundlagen abweichend von § 157 Abs. 2 AO durch Feststellungsbescheid gesondert festgestellt, soweit dies in diesem Gesetz oder sonst in den Steuergesetzen bestimmt ist.

18 Einkünfte, an denen i.S. von § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO Mehrere beteiligt sind, liegen --unter weiteren Voraussetzungen-- nur dann vor, wenn mehrere Personen "gemeinsam" den Tatbestand der Einkunftserzielung verwirklichen (BFH-Urteile vom 11. Juli 1985 IV R 61/83, BFHE 144, 151, BStBl II 1985, 577; vom 13. Juli 1994 X R 7/91, BFH/NV 1995, 303; Klein/Ratschow, AO, 11. Aufl., § 180 Rz 7). Daran fehlt es im Streitfall.

19 bb) Nach dem Urteil des BFH in BFH/NV 1995, 303 verwirklichen Gesellschafter einer Personengesellschaft den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch dann nicht gemeinsam, wenn sie einer grundstücksbesitzenden Gesellschaft beitreten (was nach Auffassung des damals beklagten FA eine "Anschaffung" im Sinne dieser Bestimmung ist) und die Gesellschaft selbst innerhalb der Spekulationsfrist nach Beitritt ein Grundstück veräußert (vgl. auch BFH-Urteil vom 13. Oktober 1993 X R 49/92, BFHE 172, 315, BStBl II 1994, 86).

20 cc) Nach diesen Maßstäben ist der Anteilserwerb des Klägers an der grundstücksbesitzenden Gesellschaft --als der die "Anschaffung" konstituierende Teilakt-- nicht "in der Einheit der Gesellschaft", sondern als individuelle Anlageentscheidung ausschließlich von dem einzelnen Gesellschafter verwirklicht worden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1995, 303). Der im Jahr 2003 erfolgte individuelle Anteilserwerb durch den Beteiligten zu 2 ist davon unabhängig getrennt zu beurteilen. Dementsprechend ist ein etwaiger Gewinn oder Verlust aus Veräußerungsgeschäften (§ 23 Abs. 3 Satz 1 EStG) jeweils für den einzelnen Beteiligten anhand seiner individuellen Anschaffungskosten zu ermitteln.

21 "In der Einheit der Personengesellschaft" sind lediglich die Veräußerungsgeschäfte im Streitjahr getätigt worden. Allein der Umstand, dass die Wohnungen von der Beteiligten zu 1 veräußert worden sind, reicht aber für die Annahme, dass "an den Einkünften mehrere Personen beteiligt" sind, nicht aus.

22 dd) Da das FG-Urteil diesen Grundsätzen nicht entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben.

23 b) Daher bedarf es keiner abschließenden Beurteilung des Senats mehr, ob das FG den Gewinnanteil des Klägers aus dem Verkauf der beiden Wohnungen zutreffend als Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften gemäß § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG angesehen hat.

24 Es liegt aber nach den Feststellungen des FG nahe, dass der Kläger im Streitfall gemäß § 23 Abs. 1 Satz 4 EStG die unmittelbare Beteiligung an der Beteiligten zu 1 und damit zugleich die anteiligen Wohnungen entgeltlich erworben hat (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. April 2004 IX R 5/02, BFHE 206, 110, BStBl II 2004, 987; zustimmend Wacker, Deutsches Steuerrecht 2005, 2014, 2016 f.) und die im Streitjahr erfolgte Veräußerung der zwei Wohnungen durch die Beteiligte zu 1 nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO (sog. Bruchteilsbetrachtung) anteilig dem Kläger zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juli 1999 VIII R 72/98, BFHE 190, 87, BStBl II 1999, 820; vom 9. Mai 2000 VIII R 41/99, BFHE 192, 273, BStBl II 2000, 686).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de