

Urteil vom 22. April 2015, X R 25/13

Anforderungen an die Nachhaltigkeit bei gewerblichem Grundstückshandel - Veräußerung mehrerer Objekte an "einen einzigen Erwerber" - Zugehörigkeit zu einer Muttergesellschaft macht mehrere Erwerber-Kapitalgesellschaften nicht zu "einem" Erwerber

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, GewStG § 2 Abs 1, EStG VZ 2006 , GewStG VZ 2006 , GmbHG § 13 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. Oktober 2012, Az: 5 K 5212/10

Leitsätze

Ein Steuerpflichtiger wird nachhaltig tätig, wenn zehn Personengesellschaften, an denen er beteiligt ist, in einer notariellen Urkunde, die eigenständige und voneinander unabhängige Kaufverträge beinhaltet, insgesamt zehn Grundstücke innerhalb von fünf Jahren nach dem jeweiligen Erwerb an acht verschiedene Erwerber-Kapitalgesellschaften veräußern, selbst wenn diese Kapitalgesellschaften jeweils dieselbe Muttergesellschaft haben .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18. Oktober 2012 5 K 5212/10 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war an insgesamt zehn GbR beteiligt, die nach den Ausführungen des Finanzgerichts (FG) --Einzelheiten hat die Vorinstanz insoweit nicht festgestellt-- in den Jahren 2001 bis 2004 Grundbesitz erworben hatten. Die Tätigkeiten der einzelnen GbR werden von den Beteiligten übereinstimmend als vermögensverwaltend angesehen.
- 2** Mit notariell beurkundetem Vertrag vom ... 2006, auf den das FG Bezug genommen hat, veräußerten insgesamt 46 Personen- und Kapitalgesellschaften --darunter die zehn GbR, an denen der Kläger beteiligt war-- ihren Grundbesitz an insgesamt 23 GmbH. Gegenstand des Kaufvertrags waren 55 Immobilien, bei denen es sich überwiegend um Gewerbeobjekte und größere Wohnblöcke handelte. Der Gesamtkaufpreis belief sich auf über 500 Mio. €. Alleingesellschafterin aller auf Erwerberseite auftretenden Kapitalgesellschaften --die beim Vertragsschluss durch dieselbe natürliche Person als Geschäftsführer vertreten wurden-- war eine AG.
- 3** Die Immobilien der zehn GbR, an denen der Kläger beteiligt war, wurden ausweislich des Vertrags von insgesamt acht (nach den Ausführungen des FG: zehn) verschiedenen GmbH erworben.
- 4** Die Vertragsparteien erklärten, dass mit der notariellen Urkunde für jeden einzelnen Kaufgegenstand ein eigenständiger Kaufvertrag abgeschlossen werde und die einzelnen Kaufverträge in ihrem Bestand und ihrer Durchführung rechtlich voneinander unabhängig seien (Nr. I.1. der notariellen Urkunde). Neben der Urkunde mit den Kaufverträgen errichteten die Vertragsparteien drei weitere notarielle Urkunden, und zwar eine Urkunde mit der Beschreibung der jeweiligen Kaufgegenstände, Kaufpreise und objektspezifischen Besonderheiten, eine Urkunde mit Informationen zu den Mietverhältnissen, die bei den einzelnen Objekten bestanden, und eine weitere Urkunde mit Angaben zum Grundbuch- und Baugenehmigungsstand sowie mit Gutachten.

- 5 Im Anschluss an eine Außenprüfung qualifizierte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die von den zehn GbR erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auf der Ebene des Klägers in Einkünfte aus Gewerbebetrieb um. Er erließ u.a. die im vorliegenden Verfahren angefochtenen erstmaligen Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre 2002 und 2006.
- 6 Im Einspruchsverfahren vertrat der Kläger unter Berufung auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 7. Oktober 2004 IV R 27/03 (BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164) die Auffassung, seine Tätigkeit sei mangels Nachhaltigkeit nicht als gewerblich anzusehen, da alle Objekte in einer einzigen Urkunde an --bei wirtschaftlicher Betrachtung-- einen einzigen Erwerber veräußert worden seien. Demgegenüber hielt das FA die vom Kläger angeführte Rechtsprechung nicht für einschlägig, weil jede auf der Erwerberseite auftretende GmbH eine eigene Rechtspersönlichkeit besitze.
- 7 Während des Klageverfahrens bestätigte die AG gegenüber dem Kläger, dass sie die Ankäufe als eine Gesamttransaktion bewertet habe. Die Aufteilung auf mehrere Zweckgesellschaften sei ausschließlich aus Finanz- und Konzernsteuerungsüberlegungen vorgenommen worden. Der Bestand werde von der AG in der Finanzierung, Verwaltung und Betreuung als *ein* Portfolio angesehen. Der Kläger behauptete ergänzend, die Verhandlungen über den Verkauf der Objekte seien mit den Vertretern der AG geführt worden. Dass letztlich 23 einzelne GmbH als Käufer aufgetreten seien, habe auf Weisungen der AG beruht. Alle Erwerber-Kapitalgesellschaften seien konsolidierte Unternehmen, die in den Jahresabschluss der AG einbezogen seien.
- 8 Das FG gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2013, 1937). Es hielt --unter Berufung auf das Senatsurteil vom 22. August 2012 X R 24/11 (BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865)-- zwar die Grenze der privaten Vermögensverwaltung für überschritten, da die Betätigungen der zehn GbR auf der Ebene des Klägers zusammenfassend zu würdigen seien. Der Kläger sei jedoch nicht nachhaltig tätig geworden. Nach seinem plausiblen und vom FA nicht substantiiert in Zweifel gezogenen Vorbringen habe allen Veräußerungen nur ein einziger Verkaufsentschluss zugrunde gelegen und seien Verkaufsverhandlungen ausschließlich mit der AG geführt worden. Zwar seien --anders als in dem Sachverhalt, der der Entscheidung in BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164 zugrunde gelegen habe-- die Objekte nicht an einen, sondern an mehrere Erwerber veräußert worden. Dies sei aber nicht entscheidend, da der IV. Senat formuliert habe, die Nachhaltigkeit fehle "jedenfalls dann", wenn der Verkauf mehrerer Objekte an nur einen Erwerber in nur einer Urkunde protokolliert werde. Dies bringe zum Ausdruck, dass die vom IV. Senat geäußerte Rechtsauffassung nicht abschließend auf den dort zu entscheidenden Sachverhalt beschränkt sei.
- 9 Mit seiner Revision vertritt das FA die Auffassung, die Abweichungen zwischen dem vorliegenden Sachverhalt und demjenigen, der dem Urteil in BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164 zugrunde gelegen habe, seien entscheidungserheblich (mehrere rechtlich selbständige Erwerber, rechtlich selbständige Kaufverträge für jedes Objekt).
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Die vom FA in den Vordergrund seiner Argumentation gestellte Selbständigkeit der Objekte bedeute nur, dass der Kläger die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten haben könne, besage aber nichts für das davon zu trennende Merkmal der Nachhaltigkeit. Hierfür sei das Bestehen einer Wiederholungsabsicht entscheidend; der Abschluss eines einzigen Vertrages ohne vorangegangene Verkaufsbemühungen reiche nicht aus.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 Der Kläger hat mit seinem Tätigwerden auf dem Grundstücksmarkt alle Voraussetzungen für einen der Gewerbesteuer unterliegenden Steuergegenstand erfüllt.

- 15** 1. Nach § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, wobei unter Gewerbebetrieb ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu verstehen ist. Steuerschuldner ist der Unternehmer, d.h. derjenige, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG).
- 16** Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sind (BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.).
- 17** Diese Voraussetzungen sind vorliegend erfüllt.
- 18** 2. Dass der Kläger sich auf dem Grundstücksmarkt selbständig und mit Gewinnerzielungsabsicht betätigt und am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat, steht zweifelsfrei fest und ist auch zwischen den Beteiligten nicht umstritten.
- 19** Das FG hat ferner festgestellt, dass der Kläger die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten hat. Es hat hierfür in zutreffender Weise die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung herangezogen, wonach im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters alle ihm zuzurechnenden Tätigkeiten auf dem Gebiet des Grundstückshandels in eine Gesamtwürdigung nach Maßgabe des jeweils einschlägigen Steuertatbestands (hier: § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG) einzubeziehen sind (umfassend Senatsurteil in BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865, mit zahlreichen weiteren Nachweisen). Danach sind dem Kläger über seine Beteiligungen an --für sich genommen vermögensverwaltend tätigen-- Personengesellschaften jedenfalls zehn Veräußerungen von (Groß-)Objekten zuzurechnen, die jeweils innerhalb von fünf Jahren vor der Veräußerung erworben worden waren. Anhaltspunkte dafür, dass die Betätigung des Klägers sich trotz eines deutlichen Überschreitens der eine Indizwirkung entfaltenden "Drei-Objekt-Grenze" noch innerhalb der Grenzen der privaten Vermögensverwaltung bewegt hätte, sind weder vom FG festgestellt worden noch sonst ersichtlich.
- 20** 3. Die Erfüllung der Merkmale des Gewerbebegriffs --und damit zugleich der Voraussetzungen eines Steuergegenstands nach dem GewStG-- hängt damit im Streitfall nur noch davon ab, ob der Kläger auch nachhaltig tätig geworden ist. Dies ist entgegen der Auffassung des FG zu bejahen.
- 21** a) Die Nachhaltigkeit stellt ein Tatbestandsmerkmal dar, das unabhängig vom Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze zu prüfen ist (BFH-Entscheidungen in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, und in BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164, unter 2.). Es dient vor allem dazu, nur gelegentliche Tätigkeiten von der Gewerblichkeit auszuschließen (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter II.2.a).
- 22** aa) Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen, und sie objektiv erkennbar auf Wiederholung angelegt ist (Senatsurteil vom 22. April 1998 X R 17/96, BFH/NV 1998, 1467, unter II.2.a). Da die Wiederholungsabsicht eine innere Tatsache ist, die nur anhand äußerlicher Merkmale beurteilt werden kann, kommt den --nach außen tretenden-- tatsächlichen Umständen besondere Bedeutung für die Beurteilung zu (BFH-Urteil vom 23. Oktober 1987 III R 275/83, BFHE 151, 399, BStBl II 1988, 293, unter 3.a). Die höchstrichterliche Rechtsprechung stellt entscheidend auf das Verhalten des Steuerpflichtigen beim Verkauf ab: Einerseits reicht eine wiederholte Tätigkeit auf der Beschaffungsseite allein grundsätzlich nicht aus, wenn lediglich ein einziges Verkaufsgeschäft stattfindet (BFH-Urteil vom 15. Juli 1986 VIII R 289/81, BFH/NV 1987, 92, unter 2.c). Andererseits hindert es die Annahme von Nachhaltigkeit nicht, wenn nur ein einziger Kaufvorgang, aber mehrere Verkaufsvorgänge gegeben sind (BFH-Urteil vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 1.c bb).
- 23** bb) Der Verkauf mehrerer Objekte an verschiedene Erwerber wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung stets als nachhaltig angesehen (BFH-Urteile vom 15. Dezember 1971 I R 49/70, BFHE 104, 178, BStBl II 1972, 291; vom 11. April 1989 VIII R 266/84, BFHE 156, 476, BStBl II 1989, 621, und vom 15. Juli 2004 III R 37/02, BFHE 207, 162, BStBl II 2004, 950, unter II.2.b). Dies gilt auch dann, wenn alle Verkäufe am selben Tag vorgenommen werden (BFH-Urteil vom 10. Oktober 1991 XI R 22/90, BFH/NV 1992, 238). Ebenso ist Nachhaltigkeit anzunehmen, wenn mehrere Objekte "in verschiedenen Verträgen verkauft werden" (so BFH-Urteil in BFHE 207, 162, BStBl II 2004, 950, unter II.2.b).

- 24** cc) Demgegenüber wird die Veräußerung mehrerer Objekte an "einen einzigen Erwerber" (so die Formulierung in den BFH-Urteilen in BFHE 104, 178, BStBl II 1972, 291, unter 2.; vom 29. Oktober 1997 X R 112, 153/94, BFH/NV 1998, 853, unter 2.; in BFH/NV 1998, 1467, unter II.2.b, und vom 17. Juni 1998 X R 68/95, BFHE 186, 288, BStBl II 1998, 667, unter II.2.a) grundsätzlich nicht als nachhaltig angesehen, und zwar unabhängig von der Zahl der in einem einzigen Vorgang veräußerten Objekte. Die Wendung "ein einziger Erwerber" ist in späteren Urteilen durch die Formulierungen "nur einen Erwerber" (so BFH-Urteil in BFHE 207, 162, BStBl II 2004, 950, unter II.2.b) oder "einen Erwerber" (BFH-Urteile vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, unter 2.a, und vom 15. April 2004 IV R 54/02, BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868, unter II.2.) abgelöst worden, ohne dass dabei aber ein inhaltlicher Unterschied erkennbar geworden ist.
- 25** Von diesem Grundsatz hat die höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch einige Ausnahme-Fallgruppen entwickelt:
- 26** (1) So steht es trotz tatsächlicher Vornahme nur eines einzigen Verkaufsgeschäfts der Annahme von Nachhaltigkeit nicht entgegen, wenn der Steuerpflichtige erkennbar mehrere Verkäufe beabsichtigt hatte. Dies wird beispielsweise bejaht, wenn er sich zuvor im Interesse eines möglichst hohen Gewinns auch um Einzelverkäufe bemüht hatte (BFH-Urteile in BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 1.c bb, und in BFH/NV 1998, 1467, unter II.2.c bb) oder er zusätzlich zu der En-bloc-Veräußerung noch zumindest ein weiteres Objekt veräußert hat (BFH-Urteile vom 26. Februar 1988 III R 321/84, BFH/NV 1988, 561; in BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 1.c bb; vom 30. Juni 1993 XI R 38, 39/91, BFH/NV 1994, 20, unter II.3., und in BFH/NV 1998, 853). Gleiches gilt, wenn aus anderen Gründen die dokumentierte Absicht besteht, noch weitere Geschäfte zu tätigen (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1995 XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232, unter III.2.c).
- 27** (2) Nachhaltigkeit ist auch dann anzunehmen, wenn der Steuerpflichtige zur Vorbereitung des einzigen Veräußerungsgeschäfts eine Vielzahl unterschiedlicher Einzeltätigkeiten entfaltet (vgl. BFH-Urteile in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, und vom 12. Juli 2007 X R 4/04, BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885, unter B.III.3.). Dies unterliegt allerdings der Einschränkung, dass Maßnahmen, die in Vermietungsabsicht vorgenommen wurden, nicht ausreichend sind (BFH-Urteil in BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164, unter 3.c). Vielmehr müssen die Maßnahmen mit dem Ziel durchgeführt worden sein, den Verkaufspreis zu erhöhen (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 62/07, BFH/NV 2010, 2261, unter II.2.b).
- 28** (3) Schließlich kann dem Steuerpflichtigen im Falle einer En-bloc-Veräußerung an eine nahestehende Personen- oder Kapitalgesellschaft deren nachhaltiges Tätigwerden unter dem Gesichtspunkt des Scheingeschäfts oder des Gestaltungsmissbrauchs zugerechnet werden. Dies gilt insbesondere dann, wenn die nahestehende Gesellschaft die Mittel für den Ankauf zu einem erheblichen Teil vom Steuerpflichtigen (Verkäufer) selbst oder erst aus dem Verkaufserlös für den Weiterverkauf der Objekte erhält (BFH-Urteile in BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 2., und vom 4. März 1993 IV R 28/92, BFH/NV 1993, 728, unter 2.), oder die Gesellschaft im Wesentlichen nur zum Zweck des Kaufs und Weiterverkaufs der Objekte gegründet worden ist und einen so hohen Kaufpreis zahlt, dass sie von vornherein allenfalls einen unerheblichen Gewinn aus dem Weiterverkauf zu erwarten hatte (BFH-Urteile in BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 2., und in BFHE 186, 288, BStBl II 1998, 667, unter II.3.a, 5.). Gleiches gilt, wenn der Steuerpflichtige selbst schon vor dem Verkauf an die Gesellschaft zum Einzelverkauf entschlossen war (BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 2261, unter II.2.c).
- 29** b) Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, weil das FG nicht von diesen Grundsätzen ausgegangen ist. Es hat die differenzierte höchstrichterliche Rechtsprechung zum Begriff der Nachhaltigkeit seiner Entscheidung nicht zugrunde gelegt, was sich bereits darin zeigt, dass zum gesamten Problemgefüge lediglich eine einzige Entscheidung zitiert wird.
- 30** Hinzu kommt, dass der Sachverhalt des Streitfalls möglicherweise komplexer ist als sich den knappen Feststellungen des FG entnehmen lässt. Insbesondere hat das FG --obwohl dies sowohl durch die vorstehend angeführte Rechtsprechung als auch durch den Akteninhalt geboten gewesen wäre-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob
- der Kläger auch aus dem von ihm selbst gehaltenen umfangreichen Immobilienvermögen Veräußerungen vorgenommen hat,
 - dem Kläger Grundstücksveräußerungen durch originär gewerblich tätige Personengesellschaften mit Immobilienbesitz, an denen er nach Aktenlage beteiligt gewesen ist, zuzurechnen sind,

- einige der zehn GbR, die ihre Grundstücke letztlich mit den Urkunden vom ... 2006 veräußert haben, sich zuvor auch um Einzelveräußerungen bzw. um andere Erwerber bemüht hatten, und
 - einige dieser zehn GbR vor der Veräußerung in Bezug auf die Objekte Maßnahmen zur Schaffung eines höheren Objektwertes getroffen haben.
- 31** c) Die Sache ist gleichwohl entscheidungsreif, da bereits die vom FG festgestellten Tatsachen ausreichen, um die Nachhaltigkeit der vom Kläger entfalteteten Tätigkeit bejahen zu können.
- 32** aa) Die zehn GbR, an denen der Kläger beteiligt war, haben ihren Grundbesitz nicht etwa an einen einzigen Erwerber veräußert, sondern an acht verschiedene Kapitalgesellschaften.
- 33** Jedes Verkaufsgeschäft enthält eine sachliche (Verkaufsgegenstand) und eine personelle Komponente (Käufer). Die Nachhaltigkeit ist nach der vorstehend unter a) angeführten Rechtsprechung sicher zu bejahen, wenn beide Komponenten mehrfach berührt werden, d.h. verschiedene Gegenstände an unterschiedliche Käufer verkauft werden (zutreffend Wüllenkemper, EFG 2003, 1693). Dies ist hier der Fall.
- 34** Dass nach dem Vorbringen des Klägers die Anteile an allen erwerbenden Kapitalgesellschaften von derselben Mutter-AG gehalten wurden, ist für die Beurteilung des Streitfalls unerheblich, da jede GmbH selbständig rechtsfähig ist (§ 13 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung), es sich also zivilrechtlich um unterschiedliche Erwerber handelt. Ein Durchgriff durch die juristische Person kann steuerrechtlich nur in seltenen Ausnahmefällen vorgenommen werden, für die jeweils eine besondere Rechtfertigung vorhanden sein muss. An einer solchen Rechtfertigung fehlt es im Streitfall offensichtlich. Es bleibt daher bei der --auch im Steuerrecht grundsätzlich zu beachtenden-- Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft.
- 35** bb) Für das vorliegende Verfahren folgt auch aus dem vom Kläger und vom FG herangezogenen BFH-Urteil in BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164 nichts anderes. Der IV. Senat hat dort (unter 2.) wörtlich ausgeführt: "Maßgeblich ist allein, ob lediglich ein einziger Verkaufsentschluss vorliegt, der mit nur einer Handlung umgesetzt wurde. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn der Verkauf mehrerer Objekte an nur einen Erwerber (oder an eine Eigentümergemeinschaft bzw. -gesellschaft) in nur einer Urkunde protokolliert wird."
- 36** Der IV. Senat hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem eine GbR einen umfangreichen Gebäudekomplex drei Jahre nach dem Erwerb in einem Vertrag an einen einzigen Erwerber verkauft hatte. In einem solchen Fall ist nach den Grundsätzen der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung die Nachhaltigkeit zu verneinen, wenn nicht --was der IV. Senat ebenfalls geprüft hat-- aus anderen, besonderen Umständen auf eine Wiederholungsabsicht geschlossen werden kann.
- 37** Demgegenüber haben die zehn Personengesellschaften, an denen der Kläger vorliegend beteiligt war, ihren Grundbesitz an insgesamt acht verschiedene Erwerber veräußert. Es handelte sich nach dem Willen der Vertragsparteien nicht um einen einheitlichen Kaufvertrag, sondern ausdrücklich um rechtlich selbständige Kaufverträge für jedes einzelne Grundstück. Hinzu kommt, dass ausweislich des vom FG in Bezug genommenen Vertrages ein "Datenraum" --ähnlich wie bei Transaktionen großer gewerblicher Unternehmen-- eingerichtet wurde, also erhebliche Aktivitäten seitens der veräußernden Gesellschaften, die dem Kläger zuzurechnen sind, entfaltet wurden. Darin liegen entscheidungserhebliche Unterschiede zu dem Sachverhalt, den der IV. Senat zu beurteilen hatte, die eine unterschiedliche gewerbesteuerrechtliche Behandlung nicht nur rechtfertigen, sondern geradezu gebieten.
- 38** Die acht erwerbenden Kapitalgesellschaften sind im Streitfall auch nicht als "Eigentümergemeinschaft bzw. -gesellschaft" im Sinne des BFH-Urteils in BFHE 208, 147, BStBl II 2005, 164 anzusehen. Die vom IV. Senat dort verwendete Formulierung (unter 3.a der genannten Entscheidung auch: "Eigentümergemeinschaft oder Grundstücksgesellschaft") wird in der Literatur dahingehend verstanden, dass auf Erwerberseite mehrere Personen in Bruchteilsgemeinschaft oder GbR auftreten (so Dötsch, Juris-Praxisreport Steuerrecht 2/2005, Anm. 5), wie es z.B. bei einem Erwerb durch Ehegatten der Fall ist. Daran fehlt es vorliegend. Die acht erwerbenden Kapitalgesellschaften waren miteinander weder als Personengesellschaft verbunden noch haben sie Bruchteilseigentum erworben. Vielmehr ist jede Kapitalgesellschaft Alleineigentümerin des von ihr jeweils erworbenen Grundstücks geworden.
- 39** Dass der IV. Senat mit dieser Entscheidung nicht über die Grundsätze der bisherigen höchstrichterlichen

Rechtsprechung hinausgegangen ist, zeigt auch eine Analyse derjenigen vier BFH-Entscheidungen, die er für die Aussage zitiert, die der Kläger und das FG für ihre Auffassung in Anspruch nehmen ("jedenfalls ... an nur einen Erwerber"):

- 40 (1) Im Fall des BFH-Urteils in BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143 hatte der dortige Kläger 19 Objekte einheitlich an einen einzigen Erwerber veräußert. Zusätzlich hatte er allerdings fünf bzw. acht Jahre vor dieser Veräußerung je ein weiteres Objekt innerhalb von fünf Jahren nach dessen Erwerb veräußert. Das FG hatte der Klage stattgegeben. Der III. Senat hat dieses Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zur Prüfung der Nachhaltigkeit des Handelns des Steuerpflichtigen zurückverwiesen.
- 41 (2) Ähnlich war der Sachverhalt im Fall des BFH-Urteils in BFH/NV 1994, 20 gelagert: Der dortige Kläger hatte fünf Eigentumswohnungen einheitlich an eine einzige Erwerberin veräußert. Im Jahr zuvor hatte er ein weiteres Objekt veräußert, wobei im Sachverhalt nicht mitgeteilt wird, wie lange er dieses Objekt gehalten hatte. Auch hier hatte das FG der Klage wegen vermeintlich fehlender Nachhaltigkeit stattgegeben; der XI. Senat hat dieses Urteil aufgehoben und die Sache zurückverwiesen.
- 42 (3) Im Fall des Urteils in BFH/NV 1998, 1467 hat der erkennende Senat die Nachhaltigkeit verneint, weil der dortige Kläger neun Eigentumswohnungen in einem Vertrag an einen einzigen Erwerber veräußert hatte und keine besonderen Umstände festgestellt waren, aus denen ausnahmsweise eine Wiederholungsabsicht hätte folgen können.
- 43 (4) Dem Urteil des IV. Senats in BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868 lag ein Sachverhalt zugrunde, in dem die dortige Klägerin fünf zusammenhängende Parzellen, die stets gemeinsam genutzt worden waren, erworben und zu vermieten versucht hatte. Nach dem Scheitern der Vermietungsbemühungen verkaufte sie die fünf Parzellen einheitlich an eine einzige Erwerberin. Hier war --abgesehen davon, dass der IV. Senat eine wirtschaftliche Einheit und damit nur ein einziges Objekt annahm-- die Nachhaltigkeit nach den Grundsätzen der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung zu verneinen.
- 44 cc) Das --nach Auffassung des Senats in rechtlicher Hinsicht ohnehin unbeachtliche-- Vorbringen des Klägers geht in die Richtung, den Sachverhalt wirtschaftlich dahingehend zu würdigen, als sei nur die AG als Vertragspartnerin aufgetreten und habe "intern" mehrere Tochter-Kapitalgesellschaften als Erwerberinnen benannt. Indes wäre ein gewerblicher Grundstückshandel --einschließlich des Merkmals der Nachhaltigkeit-- auch dann zu bejahen, wenn Vertragspartner des Steuerpflichtigen zwar nur eine einzige Kapitalgesellschaft ist, er in diesem Vertrag aber den Erwerb einer Mehrzahl von Objekten allen von dieser Kapitalgesellschaft "noch zu benennenden natürlichen oder juristischen Personen" anbietet (BFH-Urteil vom 7. Dezember 1995 IV R 112/92, BFHE 180, 42, BStBl II 1996, 367, unter 1.c). Auch die auf eine wirtschaftliche bzw. hypothetische Betrachtungsweise gerichtete Argumentation des Klägers könnte der Klage daher nicht zum Erfolg verhelfen.
- 45 4. Der vom Kläger erzielte Gewinn ist nicht als Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG anzusehen, der nicht der Gewerbesteuer unterliegen würde. Es handelt sich vielmehr um das Ergebnis aus der Veräußerung von Umlaufvermögen, das als laufender Gewinn anzusehen ist (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1971 I R 49/70, BFHE 104, 178, BStBl II 1972, 291, unter 3.).
- 46 5. Gegen die Höhe des Gewinns, den das FA den angefochtenen Bescheiden zugrunde gelegt hat, hat der Kläger keine Einwendungen erhoben.
- 47 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de