

Urteil vom 22. August 2012, X R 24/11

Gewerblicher Grundstückshandel allein durch Zurechnung der Verkäufe von Personengesellschaften oder Gemeinschaften - Grundstücke im Privatvermögen eines Grundstückshändlers - Entkräftung der Vermutungswirkung der Drei-Objekt-Grenze

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend FG Köln, 17. Mai 2010, Az: 1 K 3094/09

Leitsätze

Auch wenn ein Steuerpflichtiger in eigener Person kein einziges Objekt veräußert, kann er allein durch die Zurechnung der Grundstücksverkäufe von Personengesellschaften oder Gemeinschaften einen gewerblichen Grundstückshandel betreiben .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) sowie Herr X waren zu je 50 % Gesellschafter einer OHG, die einen gewerblichen Grundstückshandel betrieb und im Zeitraum von 1991 bis 1995 insgesamt 14 Objekte veräußerte. Ferner war die Klägerin --ebenfalls mit X-- zu Bruchteilen zu je 50 % an insgesamt mindestens sechs weiteren Objekten beteiligt.
- 2 Eines dieser Objekte (Objekt R) wurde nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) "Ende 1990" erworben. Durch anschließende Neu- und Umbaumaßnahmen entstand ein Gewerbeobjekt mit Arztpraxen, Büroräumen und Ladenlokalen, das im Jahr 1992 fertiggestellt wurde. Im "April 1995" wurde dieses Objekt veräußert. Die übrigen Objekte der Grundstücksgemeinschaft wurden langfristig gehalten.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat zunächst die Auffassung, die Grundstücksgemeinschaft als solche habe hinsichtlich des Objekts R einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben, und erließ einen entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheid. Der für die Klägerin festgestellte Gewinnanteil wurde im angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr 1995 vom 1. Oktober 1997 angesetzt.
- 4 Das von der Grundstücksgemeinschaft gegen den Gewinnfeststellungsbescheid betriebene Rechtsmittelverfahren hatte Erfolg. Der IV. Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) hob die Feststellung gewerblicher Einkünfte auf, weil bei der Beurteilung der Tätigkeit der Grundstücksgemeinschaft die auf dem Grundstücksmarkt entfalteten Aktivitäten der personenidentischen OHG nicht einzubeziehen seien (Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 72/07, BFHE 224, 96, BStBl II 2009, 529).
- 5 Daraufhin führte das FA das zuvor ruhende Einspruchsverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid 1995 fort und setzte in der Einspruchsentscheidung vom 7. September 2009 statt des bisherigen Gewinnanteils aus der Grundstücksgemeinschaft nunmehr Einkünfte aus einem in eigener Person unterhaltenen gewerblichen Grundstückshandel in Höhe von 747.608 DM an. Zwar sei die Grundstücksgemeinschaft lediglich vermögensverwaltend tätig geworden. Auf der Ebene der Beteiligten, die über die OHG und die Grundstücksgemeinschaft insgesamt 15 Objekte innerhalb von fünf Jahren veräußert hätten, seien die Einkünfte jedoch umzuqualifizieren. Der Höhe nach entspricht der angesetzte Einkünftebetrag dem im aufgehobenen Gewinnfeststellungsbescheid für die Klägerin zuletzt festgestellten Gewinnanteil.
- 6 Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1995). Es führte aus, nach der Rechtsprechung

des Großen Senats des BFH (Beschluss vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617) könnten einem Gesellschafter oder Gemeinschaftler, der auch eigene Grundstücke veräußere, die Veräußerungen einer Gesellschaft oder Grundstücksgemeinschaft zugerechnet werden, auch wenn diese als solche nicht gewerblich tätig sei. Dies müsse im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters auch dann gelten, wenn dieser --wie hier-- keine eigenen Grundstücksgeschäfte getätigt habe, aber an mehreren grundstücksveräußernden Gesellschaften oder Gemeinschaften beteiligt sei.

- 7** Mit ihrer Revision bringt die Klägerin vor, sie und X hätten eine klare Trennung zwischen der betrieblichen und der privaten Sphäre vollzogen: Die OHG sei für den gewerblichen Grundstückshandel zuständig gewesen, die Grundstücksgemeinschaft für die private Vermögensverwaltung. Bei Zugrundelegung der Auffassung des FG bleibe unklar, wie ein gewerblicher Grundstückshändler die Verwaltung privater Immobilien rechtssicher gestalten solle. Letztlich habe das FG die Branchennähe der Klägerin als Umstand herangezogen, der für die Gewerblichkeit ihres Handelns auch im Bereich der privaten Grundstücksverwaltung spreche; dies sei nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung aber unzulässig. Da sie in eigener Person kein einziges Objekt veräußert habe und daher nicht über Betriebsvermögen verfüge, könne sie keinen gewerblichen Grundstückshandel in Form eines Einzelunternehmens betreiben. Zudem dürfe ein Steuerpflichtiger, der Grundstücke nur in Form von Bruchteils- oder Gesamthandseigentum halte, nicht durch einen lediglich mit der Mehrheit anderer Gesellschafter oder Gemeinschaftler beschlossenen Verkauf zum Grundstückshändler wider Willen werden.
- 8** Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1995 vom 6. Februar 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. September 2009 dahingehend zu ändern, dass keine gewerblichen Einkünfte aus der Veräußerung des Objekts R angesetzt werden.
- 9** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 11** Das FG hat zu Recht erkannt, dass die anteilige Grundstücksveräußerung durch die Grundstücksgemeinschaft in einen von der Klägerin unterhaltenen gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen ist.
- 12** 1. Seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 erfasst die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters oder Gemeinschaftlers (im Folgenden einheitlich: Gesellschafter) alle Tätigkeiten auf dem Gebiet des Grundstückshandels, die dem Gesellschafter zuzurechnen sind, in einer Gesamtwürdigung nach Maßgabe des jeweils einschlägigen Steuertatbestands (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, ggf. § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes). Wegen der Begründung im Einzelnen nimmt der erkennende Senat auf die umfangreichen Ausführungen in der vorgenannten Entscheidung des Großen Senats Bezug.
- 13** Die Klägerin weist allerdings im Ausgangspunkt zu Recht darauf hin, dass die höchstrichterliche Rechtsprechung bisher keine Gelegenheit hatte, sich in entscheidungserheblicher Weise zu der vorliegenden Sachverhaltskonstellation zu äußern. Der Streitfall ist dadurch gekennzeichnet, dass die Klägerin in eigener Person kein einziges Objekt veräußert hat, sondern Grundstücksgeschäfte ausschließlich über eine --unstreitig einen gewerblichen Grundstückshandel betreibende-- Mitunternehmerschaft einerseits und eine als solche vermögensverwaltend tätige Grundstücksgemeinschaft andererseits durchführt.
- 14**

Indes lässt sich aus den bisher entschiedenen Fallgruppen der Schluss ziehen, dass auch im Streitfall in der Person der Klägerin eine Zusammenrechnung der dieser zuzurechnenden Aktivitäten der OHG und der Grundstücksgemeinschaft vorzunehmen ist. Eine solche Zusammenrechnung ist in der bisherigen Rechtsprechung u.a. in den folgenden Fallgruppen bejaht worden:

-Der Gesellschafter tätigt Grundstücksgeschäfte in eigener Person, zusätzlich sind ihm Veräußerungen einer als solcher vermögensverwaltenden Personengesellschaft oder Gemeinschaft (im Folgenden einheitlich: Personengesellschaft) zuzurechnen (obiter dictum im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.1.; tragend entschieden im BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997 III R 14/96, BFHE 185, 177, BStBl II 1999, 401);

-der Gesellschafter tätigt Grundstücksgeschäfte in eigener Person, zusätzlich sind ihm Veräußerungen einer Mitunternehmerschaft, die als solche bereits einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt, zuzurechnen (tragend entschieden im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.1.). In diesem Zusammenhang ist insbesondere hervorzuheben, dass die Mitunternehmerschaft trotz des Grundsatzes der ertragsteuerrechtlichen Einheit der Personengesellschaft keine Abschirmwirkung gegen eine Zurechnung der von ihr getätigten Geschäfte an den Gesellschafter entfaltet;

-der Gesellschafter ist an mehreren jeweils vermögensverwaltenden Personengesellschaften beteiligt, tätigt aber in eigener Person keine Grundstücksgeschäfte (als obiter dicta bereits in den BFH-Entscheidungen vom 20. November 1990 VIII R 15/87, BFHE 163, 66, BStBl II 1991, 345, unter 3., und in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.a genannt; tragend dann im BFH-Urteil vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369);

-der Gesellschafter veräußert mehr als drei Anteile an gewerblich geprägten Personengesellschaften, tätigt aber in eigener Person keine Grundstücksgeschäfte (BFH-Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.1.a bb).

- 15** Ferner ist entschieden, dass im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung weder zwischen vermögensverwaltenden und gewerblich tätigen Personengesellschaften (BFH-Entscheidungen in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.c; vom 28. November 2002 III R 1/01, BFHE 201, 133, BStBl II 2003, 250, unter II.1.c, und in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.1.a ee) noch zwischen Gesamthands-Personengesellschaften und Bruchteilsgemeinschaften zu differenzieren ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.2.b aa).
- 16** Grundstücksgeschäfte einer Personengesellschaft sind nur dann nicht in die beim Gesellschafter vorzunehmende zusammenfassende Beurteilung einzubeziehen, wenn eine zu einem anderen Zweck gegründete und diesen Zweck verfolgende Gesellschaft im Rahmen ihres gewöhnlichen Geschäftsbetriebs aus spezifisch betriebsbezogenen Gründen Grundstücke veräußert (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.4.).
- 17** 2. Die im vorliegenden Verfahren entscheidungserhebliche Frage, ob Grundstücksgeschäfte einer als solcher vermögensverwaltenden Gesellschaft auf der Ebene des Gesellschafters auch dann im Wege der Umqualifizierung als Teil eines gewerblichen Grundstückshandels anzusehen sein können, wenn der Gesellschafter in eigener Person keine Grundstücksgeschäfte tätigt, jedoch an einer den gewerblichen Grundstückshandel betreibenden Mitunternehmerschaft beteiligt ist, ist --wie dargestellt-- in der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung nur in obiter dicta behandelt worden (vgl. --jeweils mit der Tendenz, eine Zusammenrechnung vorzunehmen-- BFH-Urteile vom 10. Dezember 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390, unter II.1.b; in BFHE 224, 96, BStBl II 2009, 529, unter II.a ff, und vom 17. Dezember 2008 IV R 85/06, BFHE 224, 84, BStBl II 2009, 795, unter II.2.a gg). Der erkennende Senat bejaht diese Frage nunmehr.
- 18** Wenn einerseits Grundstücksgeschäfte, die vermögensverwaltende Personengesellschaften tätigen, bei der Besteuerung des Gesellschafters auch in solchen Fällen als zu einem gewerblichen Grundstückshandel gehörig umqualifiziert werden können, in denen der Gesellschafter selbst keine Objekte veräußert, und andererseits keine Unterscheidung zwischen vermögensverwaltenden und gewerblich tätigen Personengesellschaften vorzunehmen ist (vgl. hierzu jeweils die Nachweise unter 1.), dann ist eine zusammenfassende Würdigung auch dann möglich und geboten, wenn der Gesellschafter sowohl an vermögensverwaltenden als auch an mitunternehmerischen

Personengesellschaften beteiligt ist. Andernfalls wäre die vom Großen Senat des BFH hervorgehobene "sachlich zutreffende Besteuerung des Gesellschafters" nicht zu erreichen. Die eigene Tätigkeit des Steuerpflichtigen, auf die im Rahmen der hier vorzunehmenden Beurteilung am Maßstab des Steuertatbestands des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abzustellen ist, ist unabhängig davon, ob er Grundstücksgeschäfte durch eine gewerbliche oder eine vermögensverwaltende Personengesellschaft tätigen lässt, "steuerrechtlich gleichwertig" (so Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.c); grundsätzlich sind alle Veräußerungen der Gesellschaft auf der Ebene des Gesellschafters zu berücksichtigen.

- 19** Zu Recht werden bereits in den vom Großen Senat des BFH gewählten Formulierungen Tätigkeiten "im Rahmen einer vermögensverwaltenden Gesellschaft" den eigenen Tätigkeiten des Steuerpflichtigen gleichgestellt (vgl. z.B. Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.a). Vor dem Hintergrund dieser Betrachtungsweise verliert der Einwand der Klägerin, sie selbst sei nie am Grundstücksmarkt tätig geworden, an Bedeutung. Denn es kann auf den verschiedensten --außersteuerlichen-- Gründen beruhen, ob jemand ein Objekt zu Alleineigentum erwirbt oder ob er --etwa zum Zwecke der besseren Finanzierbarkeit oder als Ausfluss einer ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft-- Bruchteilseigentum zusammen mit einem Dritten erwirbt. Derartige Gestaltungsfaktoren sind aber für die Würdigung der eigenen Tätigkeit des Steuerpflichtigen am Maßstab des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ohne Belang. Zudem ist kein Grund ersichtlich, dem Steuerpflichtigen ein Geschäft, das er als Bruchteilseigentümer tätigt, nur deshalb nicht zuzurechnen, weil auch noch ein Dritter --mit einem möglicherweise nur geringfügigen Anteil-- daran beteiligt ist.
- 20** In der Literatur wird die hier zu entscheidende Frage --soweit sie überhaupt diskutiert wird-- einhellig bejaht (Schmidt/ Wacker, EStG, 31. Aufl., § 15 Rz 73, insbesondere im Beispiel unter (3) Variante 1; Blümich/Stuhrmann, § 15 EStG Rz 185, a.E.).
- 21** 3. Die von der Klägerin vorgebrachten Erwägungen stehen dem nicht entgegen.
- 22** a) Dies gilt zum einen für ihr Vorbringen, die --vom erkennenden Senat nunmehr bestätigte-- Entscheidung des FG führe dazu, dass ein Gesellschafter nur aufgrund von Mehrheitsentscheidungen anderer Gesellschafter zum "Grundstückshändler wider Willen" werden könne.
- 23** In Bezug auf den Streitfall ist dieser Einwand schon deshalb fernliegend, weil die Teilhaber einer Grundstücksgemeinschaft über den gemeinschaftlichen Gegenstand im Ganzen nur gemeinschaftlich verfügen können (§ 747 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Die Klägerin hat zu keinem Zeitpunkt vorgetragen, dass diese Vorschrift in der zwischen ihr und Herrn X bestehenden Grundstücksgemeinschaft abbedungen worden wäre und allein X den Verkauf hätte beschließen können. Ein Verkauf des Grundstücks gegen den Willen der Klägerin war damit ausgeschlossen.
- 24** Darüber hinaus hat der Große Senat des BFH bereits klargestellt, dass ein Gesellschafter, der einer grundstückshandelnden Gesellschaft beitrifft, in der das Mehrheitsprinzip gilt, sich diesem Mehrheitsprinzip damit auch insoweit unterwirft, als er sich nicht mit Erfolg darauf berufen kann, er habe eine Mehrheitsentscheidung der übrigen Gesellschafter nicht mitgetragen (Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.4.).
- 25** b) Auch die von der Klägerin beklagte Rechtsunsicherheit hinsichtlich der Frage, ob ein Grundstückshändler neben seinem Gewerbe auch Grundstücke im Privatvermögen halten und verwalten könne, besteht nicht. Die Frage ist vielmehr auf der Grundlage der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu bejahen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 133, BStBl II 2003, 250, unter II.2.a dd, am Ende). Sofern der mit bestimmten Objekten auf dem Gebiet des gewerblichen Grundstückshandels in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht tätige Steuerpflichtige *andere* Objekte --sei es in eigener Person, sei es in Gestalt von Beteiligungen an Gesellschaften/Gemeinschaften-- ohne bedingte Veräußerungsabsicht hält, wofür vor allem die Langfristigkeit der tatsächlichen Haltedauer als wesentliches objektives Indiz herangezogen werden kann, gehören diese zum Privatvermögen. Hiervon ist im Streitfall auch das FA ausgegangen, das nur den Miteigentumsanteil an dem veräußerten Objekt R, nicht aber die Miteigentumsanteile an den fünf weiteren Grundstücken der Grundstücksgemeinschaft als Betriebsvermögen der Klägerin angesehen hat.
- 26** Die Klägerin begehrt in Wirklichkeit aber nicht die Klärung der Frage, ob ein Grundstückshändler neben seinem Gewerbe auch Objekte im Privatvermögen "halten und verwalten" könne. Vielmehr erstrebt sie, neben einem bestehenden Grundstückshandel weitere Objekte --ohne Einbeziehung in den Grundstückshandel-- im Privatvermögen in engem zeitlichen Zusammenhang zum jeweiligen Erwerb ohne Auslösung einer Einkommensteuerbelastung veräußern zu können. Insoweit kommt indes die Vermutungswirkung zum Tragen, die

auf der tatsächlichen Veräußerung einer unter Zugrundelegung der Maßstäbe des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG erheblichen Zahl von Objekten beruht. In diese Würdigung sind --wie dargelegt-- auch Objekte einzubeziehen, an denen der Steuerpflichtige über eine Personengesellschaft oder Gemeinschaft beteiligt ist. Diese Vermutungswirkung wird nur beim Vorliegen besonderer Umstände --etwa bei einer auf Dauer angelegten Selbstnutzung (vgl. Senatsurteil vom 16. Oktober 2002 X R 74/99, BFHE 200, 380, BStBl II 2003, 245, unter II.2.b)-- entkräftet.

- 27** c) Soweit die Klägerin darüber hinaus einwendet, sie besitze kein Betriebsvermögen, ist zu erwidern, dass die zusammenfassende Würdigung der von ihr auf dem Grundstücksmarkt entfalteten Aktivitäten dazu führt, --zumindest-- den Anteil am Objekt R als ihr Betriebsvermögen zu qualifizieren.
- 28** Dieser Anteil ist kein Sonderbetriebsvermögen, das im Rahmen der Gewinnermittlung der OHG --mit der Folge eines Vorrangs der steuerlichen Erfassung in der einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns der OHG-- zu berücksichtigen wäre. Denn es ist nicht ersichtlich, inwieweit der Grundstücksbruchteil der OHG oder der Beteiligung der Klägerin an der OHG dienen könnte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de