

**Dokumentnummer:** 4r81\_06

**letzte Aktualisierung:** 5.6.2008

**BFH**, 5.6.2008 - IV R 81/06

AO § 39 Abs. 2 Nr. 2; EStG § 15 Abs. 2; GewStG § 7, § 9 Nr. 2

## **Gewerblicher Grundstückshandel bei Abtretung von Mitunternehmeranteilen an Grundstücksgesellschaften; Drei-Objekte-Grenze**

Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an mehr als drei am Grundstücksmarkt tätigen Gesellschaften bürgerlichen Rechts ist auch dann der Veräußerung der zu den jeweiligen Gesamthandsvermögen gehörenden Grundstücke gleichzustellen, wenn es sich bei den Gesellschaften um gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelt. Die Gewinne aus den Anteilsveräußerungen sind daher – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – als laufende Gewinne aus gewerblichem Grundstückshandel im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung (Gewinnfeststellung) und der Gewerbesteueranlagung des Gesellschafters (der Obergesellschaft) zu erfassen.

BUNDESFINANZHOF

Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an mehr als drei am Grundstücksmarkt tätigen Gesellschaften bürgerlichen Rechts ist auch dann der Veräußerung der zu den jeweiligen Gesamtvermögen gehörenden Grundstücke gleichzustellen, wenn es sich bei den Gesellschaften um gewerblich geprägte Personengesellschaften i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG handelt. Die Gewinne aus den Anteilsveräußerungen sind daher --bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen-- als laufende Gewinne aus gewerblichem Grundstückshandel im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung (Gewinnfeststellung) und der Gewerbesteueranlagung des Gesellschafters (der Obergesellschaft) zu erfassen.

AO § 39 Abs. 2 Nr. 2

EStG § 15 Abs. 2

GewStG § 7, § 9 Nr. 2

Urteil vom 5. Juni 2008      IV R 81/06

Vorinstanz: FG Berlin vom 21. März 2006    7 K 4006/03  
(EFG 2006, 1069)

## Gründe

### I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform der GmbH & Co. KG laut Eintragung im Handelsregister den Erwerb und die Verwaltung von Immobilien.

Komplementärin der Klägerin ist die A Grundstücksgesellschaft GmbH (A-GmbH). Alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ist Herr B. Herr B ist ebenfalls alleiniger Kommanditist der Klägerin. Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin der C-KG.

Die C-KG gründete gemeinsam mit der A-GmbH verschiedene Personengesellschaften (vorwiegend Gesellschaften bürgerlichen Rechts --GbR--), wobei die A-GmbH an den Gesellschaftsvermögen mit einem Festbetrag von 1 000 DM beteiligt war und an Gewinn und Verlust der jeweiligen Gesellschaft nicht teilnahm. Einziger Zweck dieser Gesellschaften war es, jeweils eine Immobilie zu erwerben und zu halten. Am 15. Dezember 1993 erwarben sechs dieser Gesellschaften jeweils eine Immobilie, wobei es sich immer um Objekte mit mehreren Wohnungen handelte. Am 22. Dezember 1993 wurden die Anteilsrechte an diesen sechs Gesellschaften zu einem Preis von 4 288 560 DM an fremde Dritte veräußert. Der Veräußerungsgewinn belief sich auf 227 383 DM. Er ist in dem für 1993 ausgewiesenen Handelsbilanzgewinn der Klägerin (175 110 DM) enthalten.

In den späteren Jahren wurden weitere Gesellschaftsanteile veräußert.

Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1993 (Streitjahr) vom 16. Januar 1997 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit

3 662 DM fest. Den Gewinn hatte das FA in der Weise ermittelt, dass es von dem Handelsbilanzgewinn der Klägerin in Höhe von 175 110 DM negative Einkünfte der Objektgesellschaften, wie sie sich aus den Mitteilungen der für sie zuständigen Finanzämter ergaben, abgezogen hatte. Demgegenüber waren in der Feststellungserklärung der Klägerin lediglich negative Einkünfte aus den Beteiligungen an den Objektgesellschaften, nicht jedoch der Handelsbilanzgewinn enthalten.

Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Die Gewerbesteuer für 1993 setzte das FA zunächst auf 11 865 DM fest. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein, mit dem sie darauf hinwies, dass in den gewerblichen Einkünften in Höhe von 3 662 DM ein Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen in Höhe von 227 383 DM enthalten sei. Das FA erließ daraufhin einen Änderungsbescheid, in dem es die Gewerbesteuer auf 0 DM herabsetzte. Der Änderungsbescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

Das FA führte in den Jahren 2000 und 2001 bei der Klägerin eine Außenprüfung für die Kalenderjahre 1993 bis 1996 durch. Der Betriebsprüfer kam zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem aus den Veräußerungen der Anteile an den verschiedenen Gesellschaften erzielten Gewinn nicht um einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn i.S. der §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) handele, sondern um laufenden, gewerbesteuerpflichtigen Gewinn aus gewerblichem Grundstückshandel.

Das FA schloss sich der Auffassung des Prüfers an. Mit Bescheid vom 25. Juli 2001 setzte es die Gewerbesteuer für 1993 wieder auf 11 865 DM fest. Das FA ging davon aus, dass die Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen in Höhe von 227 383 DM nicht als tarifbegünstigte Veräußerungsgewinne

i.S. der §§ 16, 34 EStG, sondern als laufende Gewinne aus gewerblichem Grundstückshandel zu behandeln seien.

Mit einem Gewinnfeststellungsbescheid vom gleichen Tag erhöhte das FA aufgrund einer Mitteilung über die Einkünfte einer Objektgesellschaft die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 1 535 DM und stellte sie mit 5 197 DM fest. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben.

Die hiergegen gerichteten Einsprüche wies das FA zurück. Nach Ansicht des FA war die von der Klägerin gewählte rechtliche Gestaltung der Veräußerungsgeschäfte missbräuchlich i.S. des § 42 der Abgabenordnung (AO).

Die hiergegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin vom 21. März 2006 7 K 4006/03 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2006, 1069 veröffentlicht.

Gegen dieses Urteil wendet sich die Klägerin mit der Revision, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt ist.

Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidungen vom 9. Dezember 2002 und den Gewerbesteuerbescheid 1993 vom 25. Juli 2001 aufzuheben sowie den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1993 vom 25. Juli 2001 in der Weise zu ändern, dass nach §§ 16, 34 EStG begünstigte Einkünfte in Höhe von 227 383 DM festgestellt werden.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Die Revision ist nicht begründet. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile erzielte Gewinn dem laufenden Gewinn und dem Gewerbeertrag der Klägerin zuzuordnen war. Auch die Erfassung dieser Gewinne in den die Klägerin betreffenden Feststellungs- und Gewerbesteuerbescheiden ist nicht zu beanstanden.

#### 1. Gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung

a) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die aus der Veräußerung der Anteile an den Objektgesellschaften resultierenden Einkünfte nicht nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt waren.

aa) Allerdings hat der Senat entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Grundstücksgesellschaft, die zwar lediglich vermögensverwaltend tätig ist, jedoch wegen ihrer gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gleichwohl gewerbliche Einkünfte erzielt, nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Dezember 2006 IV R 35/05, BFH/NV 2007, 692, unter II.3. der Gründe). Bei den Objektgesellschaften, deren Anteile die Klägerin veräußert hat, handelte es sich um solche Gesellschaften. Denn einerseits beschränkten sie sich auf Vermögensverwaltung, andererseits waren ihre Gesellschafter ausschließlich die ihrerseits gewerblich geprägte Klägerin und die A-GmbH.

Der Streitfall weist gegenüber dem Fall des Senatsurteils in BFH/NV 2007, 692 jedoch die Besonderheit auf, dass die Klägerin mehr als drei solcher Gesellschaftsanteile veräußert hat.

bb) Wie der BFH ebenfalls mehrfach entschieden hat, ist die Veräußerung des Anteils an einer vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaft der Veräußerung von zumindest einem Grund-

stück gleichzustellen. Die Anteile sind Objekte im Sinne der sog. Drei-Objekt-Grenze (BFH-Urteile vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, und vom 10. Dezember 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 26. März 2004 IV A 6 -S 2240- 46/04, BStBl I 2004, 434 Rz 18 bei einer Beteiligung von mindestens 10 v.H.; Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 27. Aufl., § 15 Rz 74, m.w.N.). Im BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434 Rz 18 wird dieses Ergebnis aus § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO hergeleitet. Der erkennende Senat schließt sich dem an. Ein Gesellschafter, der --wie die Klägerin-- innerhalb von fünf Jahren mehr als drei solcher Gesellschaftsanteile erwirbt und verkauft, überschreitet regelmäßig ebenso 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.

cc) Der BFH gelangt mithin nicht zu den Schlussfolgerungen, die die Klägerin aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93 (BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617) ziehen will. Wenn der Große Senat des BFH dort (unter C.IV.4. der Gründe) ausführt, dass die Grundstücksverkäufe von Gesellschaften, die zu einem anderen Zweck gegründet worden seien, den Gesellschafter auf seiner Ebene nicht zum gewerblichen Grundstückshändler machen könnten, so muss das im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin keineswegs erst recht gelten, wenn die Gesellschaften, an denen der Gesellschafter beteiligt ist, überhaupt keine Grundstücke veräußert haben. Vielmehr wollte der Große Senat des BFH mit der von ihm genannten Ausnahme verhindern, 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 innerhalb kurzer Zeit die Anteile an mehr als drei Gesellschaften er-

wirbt und veräußert, die ausschließlich der Nutzung von Grundbesitz dienen.

dd) Allein der Umstand, dass im Streitfall die Gesellschaften, deren Anteile die Klägerin 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 Objektgesellschaften bei den einzelnen Gesellschaftern i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO 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 Objektgesellschaften steuerlich nicht von Bedeutung ist, ist zwar --wegen der gewerblichen Prägung-- nicht die jeweilige Veräußerung als solche, wohl aber der Umstand, dass der Gesellschafter innerhalb eines kurzen Zeitraums mehrere solcher Anteile veräußert und somit bei Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze regelmäßig selbst zum gewerblichen Grundstückshändler wird. Dieser Umstand muss zur Folge haben, dass die Gewinne, die dem Gesellschafter aus der Veräußerung seiner Anteile zufließen, nicht nach §§ 16, 34 EStG tarifbegünstigt sind.

ee) Die gewerbliche Prägung der Objektgesellschaften steht einer solchen Gesamtbetrachtung auf der Ebene des Gesellschafters (hier der Obergesellschaft) 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 nach dem unter II.1.a bb Ausgeführten auch bei der Veräußerung der Anteile an den hier in Rede stehenden Objektgesellschaften.

b) Das angefochtene Urteil lässt auch keinen Verstoß gegen die §§ 179 ff. AO, insbesondere gegen die in § 182 Abs. 1 AO angeordnete Bindungswirkung von Feststellungsbescheiden erkennen.

aa) Die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an den Objektgesellschaften waren infolge der gewerblichen Prägung der Gesellschaften nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtig. Sie waren bei den Objektgesellschaften nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO als außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 EStG in der im Streitjahr geltenden Fassung festzustellen. Grundsätzlich sind sie infolge der Bindungswirkung des § 182 Abs. 1 AO auch bei der Obergesellschaft als begünstigte Einkünfte zu erfassen (Senatsurteil vom 26. Januar 1995 IV R 23/93, BFHE 177, 71, BStBl II 1995, 467, unter IV.6. der Gründe; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 401). Auf diese Weise kann die Obergesellschaft die Tarifbegünstigung an ihre Gesellschafter weiterleiten (Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz 395).

bb) Von dieser Regel sind jedoch Ausnahmen denkbar. Der Umstand, dass bei der Untergesellschaft außerordentliche Einkünfte festgestellt werden, führt nicht zwangsläufig dazu,

dass diese Einkünfte auch bei der Obergesellschaft als solche festzustellen sind. Etwas anderes kommt zum Beispiel dann in Betracht, wenn an der Obergesellschaft als Gesellschafter eine körperschaftsteuerpflichtige Person beteiligt ist, für die die Tarifiermäßigung der §§ 16, 34 EStG nicht gilt (Senatsurteil vom 21. Februar 1991 IV R 93/89, BFHE 163, 554, BStBl II 1991, 455, unter 2. der Gründe; Schmidt/Seeger, a.a.O., § 34 Rz 5).

cc) Auch im Streitfall lässt erst die Betrachtung der Gesamtumstände auf der Ebene der Klägerin (Obergesellschaft) erkennen, dass wegen der Vielzahl der Anteilsveräußerungen im Rahmen des sie betreffenden Gewinnfeststellungsverfahrens tarifbegünstigte Einkünfte nicht festzustellen sind.

dd) Allerdings weist die Klägerin in der Revisionsbegründung zutreffend darauf hin, dass der angefochtene Feststellungsbescheid rechtswidrig wäre, wenn die für die Objektgesellschaften zuständigen Finanzämter die streitigen Veräußerungsgewinne in anderer Höhe als das beklagte FA oder überhaupt nicht festgestellt hätten. Im letztgenannten Fall wäre das beklagte FA nur zu vorläufigen Feststellungen befugt gewesen (§§ 155 Abs. 2, 181 Abs. 1 Satz 1 AO). Das Vorbringen der Klägerin beschränkt sich insoweit jedoch auf einen abstrakten Hinweis auf eine solche Möglichkeit. Konkretes hat sie hierzu nicht vorgebracht.

## 2. Gewerbesteuer

Ebenfalls zutreffend hat das FG den aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile erzielten Gewinn als Gewerbeertrag (§ 7 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) der Klägerin erfasst.

a) Allerdings ist der Klägerin darin zuzustimmen, dass der Gewinn einer Personengesellschaft regelmäßig bei deren Gewerbeertrag zu erfassen ist. Sofern er anteilig auch in den gewerb-

lichen Gewinn des Gesellschafters eingeht, ist dessen Gewinn nach § 9 Nr. 2 GewStG um die betreffenden Gewinnanteile zu kürzen. Die Kürzung findet unabhängig davon statt, ob die Personengesellschaft (Untergesellschaft) der Gewerbesteuerpflicht unterliegt (vgl. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl., § 9 Nr. 2 Rz 4, m.w.N.). Anders verhält es sich allerdings bei einem Gewinn, der aus der Veräußerung des Anteils des Gesellschafters an der Personengesellschaft herrührt. Er geht grundsätzlich weder in den Gewerbeertrag der Personengesellschaft (Untergesellschaft) noch in den des Gesellschafters (der Obergesellschaft) ein, wird daher 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, a.a.O., § 9 Nr. 2 Rz 5; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 149, jeweils m.w.N.).

b) Der Streitfall weist allerdings die Besonderheit auf, dass sich die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an den Objektgesellschaften erst bei der vorstehend (unter II.1.a bb bis ee) beschriebenen Gesamtbetrachtung auf der Ebene des Gesellschafters (Obergesellschaft) als laufende Einkünfte erweisen. Denn nur beim Gesellschafter (bzw. bei der Obergesellschaft), nicht jedoch bei den einzelnen Objektgesellschaften, lässt sich erkennen, dass innerhalb kurzer Zeit eine Vielzahl von Anteilen veräußert worden ist, so dass --da es sich um Grundstücksgesellschaften handelt-- die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist. Das führt dazu, dass zwar auf der Ebene der Personengesellschaften (Untergesellschaften) die jeweiligen Veräußerungsgewinne --entsprechend der vorstehend dargestellten Grundregel-- nicht im Gewerbeertrag erfasst werden, dass sie aber beim Gesellschafter (bei der Obergesellschaft) als laufende Einkünfte in den Gewerbeertrag aufzunehmen sind. Durch die Besonderheiten auf der Ebene des Gesellschafters unterscheidet sich der Streitfall von dem, der dem BFH-Urteil in

BFHE 75, 467, BStBl III 1962, 438 zugrunde lag, so dass der Senat auch nicht von diesem Urteil abweicht.

c) Es gilt mithin das, was die Rechtsprechung schon bisher bei der Veräußerung von mehr als drei Anteilen an rein vermögensverwaltenden --also nicht gewerblich geprägten-- Grundstücksgesellschaften angenommen hat (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1998 III R 62/97, BFH/NV 1999, 1067, unter II.4.b der Gründe; FG München, Beschluss vom 12. November 2001 1 V 1228/01, EFG 2002, 420; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 15 Rz 74). In seinem Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 3/05 (BFHE 216, 233, BStBl II 2007, 777, unter II.4. der Gründe) hat der Senat die Frage, ob diese Rechtsprechung auf Fälle wie den Streitfall anwendbar sei, noch offengelassen. Nunmehr bejaht er diese Frage.