

Beschluss vom 08. April 2014, X B 70/13

Zuordnung eines Grundstücks zum Privatvermögen oder Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshändlers -- kein Mangel i. S. von § 119 Nr. 6 FGO bei lückenhafter Urteilsbegründung

BFH X. Senat

FGO § 76 Abs 1 S 1, FGO § 96, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 119 Nr 6, GG Art 103 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1, EStG VZ 2006 , EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 21. März 2013, Az: 14 K 778/10 E

Leitsätze

NV: Die für ein vom Steuerpflichtigen unterhaltenes Gewerbe typischen Geschäfte sind regelmäßig dem Betrieb zuzurechnen, wenn bei einer entsprechenden privaten Veranlassung nicht eine abweichende Zuordnung klar und eindeutig vorgenommen worden ist.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) ist Inhaber eines Sanitär- und Heizungsunternehmens. Daneben betrieb er --zwischen den Beteiligten nicht streitig-- einen gewerblichen Grundstückshandel. Ferner erzielte er in den Streitjahren aus vermieteten Objekten, die zweifelsfrei nicht zum gewerblichen Grundstückshandel gehören, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 2** In den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2004 und 2006 veranlagte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) den Kläger zunächst erklärungsgemäß. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 der Abgabenordnung.
- 3** Eine Außenprüfung führte u.a. zu folgenden Feststellungen: Der Kläger habe ab dem Jahr 1993 in dem Mehrfamilienhaus X-Straße fortlaufend Wohnungen erworben. Eine im Jahr 2000 durchgeführte Prüfung der steuerlichen Verhältnisse des Klägers habe zu dem einvernehmlichen Ergebnis geführt, dass der Kläger einen gewerblichen Grundstückshandel betreibe. Der Kläger habe im Rahmen der Prüfung eine Eröffnungsbilanz auf den 1. Januar 1997 sowie Schlussbilanzen auf den 31. Dezember 1997 und 31. Dezember 1998 eingereicht, in denen sämtliche Wohnungen in der X-Straße als Umlaufvermögen erfasst worden seien. Die Wohnungen Nrn. 14 und 15, die der Kläger 1993 zusammen mit einem anderen Eigentümer gekauft habe, seien umgebaut worden. In Folge der Arbeiten sei eine eigenständige Wohneinheit des Klägers, die Wohnungseinheit Nr. 17 im Dachgeschoss entstanden.
- 4** In der Steuerbilanz zum 31. Dezember 2005, die von einem neuen steuerlichen Berater erstellt worden sei, seien die Wohnungen Nrn. 10, 14 und 15 (Verkauf im Jahr 2004), Nr. 1 (Verkauf im Jahr 2006) sowie Nrn. 2 und 6 (Verkauf im Jahr 2007) unverändert als Umlaufvermögen ausgewiesen worden. Zum 1. Januar 2006 seien die Wohnungen in der X-Straße zum Buchwert mit dem Buchungstext "Bilanzkorrektur" ausgebucht worden. In der Schlussbilanz zum 31. Dezember 2006 seien keine Wohnungen mehr im Umlaufvermögen des gewerblichen Grundstückshandels ausgewiesen worden.
- 5** Der Prüfer erfasste im Streitjahr 2004 den Gewinn aus dem Verkauf der Wohnungen Nrn. 10, 14 und 15 in Höhe von 80.582,48 € und im Streitjahr 2006 einen Gewinn aus dem Verkauf der Wohnung Nr. 1 in Höhe von 102.562,54 € bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb. Den bislang im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2006 erklärten Verlust berücksichtigte der Prüfer beim gewerblichen Grundstückshandel.
- 6** Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und erließ geänderte Einkommensteuerbescheide für 2004 und 2006. Das Einspruchsverfahren blieb insoweit ohne Erfolg.

- 7** Im finanzgerichtlichen Verfahren verständigten sich die Beteiligten über einzelne Streitpunkte, nicht aber über die Gewinne des Klägers aus dem gewerblichen Grundstückshandel. Das Finanzgericht (FG) wies insoweit die Klage ab. Es folgte nicht der Ansicht des Klägers, dass nach Ablauf eines Zeitraums von zehn Jahren Grundstücke bzw. Wohnungen aus dem Betriebsvermögen und damit aus dem gewerblichen Grundstückshandel ausscheiden. Für die Annahme einer solchen zeitlichen Höchstgrenze gebe es im Gesetz keine Anhaltspunkte. Auch aus dem Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 26. März 2004 (BStBl I 2004, 434) ergebe sich keine solche Höchstgrenze. Zwar gehe die Finanzverwaltung davon aus, dass die Veräußerung bebauter Grundstücke, die zuvor während eines langen Zeitraums (mindestens zehn Jahre) vermietet worden seien, zur privaten Vermögensverwaltung gehören können. Die Verwaltung schränke dies jedoch dahingehend ein, dass dies nur "grundsätzlich" gelte. Auch wenn das Überschreiten einer Haltedauer von zehn Jahren ein gewichtiges Indiz für die Zuordnung von Grundstücken zur privaten Vermögensverwaltung sei, sei es nicht ausgeschlossen, auch langfristig gehaltene Grundstücke bei Vorliegen besonderer Umstände in den gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen. Mit solchen Umständen befasse sich das BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434 gerade nicht (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Mai 2011 X B 149/10, BFH/NV 2011, 1348). Es müssten die Gesamtaktivitäten des Klägers auf dem Grundstücksmarkt betrachtet werden. Der Kläger habe seit 1993 fortlaufend Häuser und Wohnungen an- und verkauft. Allein in den Jahren 2003 bis 2007 habe er sechs Wohnungen aus dem Objekt X-Straße und sechs weitere Einheiten veräußert. Er sei wie ein Grundstückshändler am Markt aufgetreten.
- 8** Angesichts der Art und des Umfangs der Tätigkeit reiche allein die Erklärung des Klägers nicht aus, er habe bezüglich der 2004 und 2006 verkauften Wohnungen nicht mit Veräußerungsabsicht gehandelt und diese von Beginn an der privaten Vermögensverwaltung zuordnen wollen. Es fehle an objektiven Umständen, die einen hinreichend sicheren Rückschluss auf den subjektiven Tatbestand fehlender Veräußerungsabsicht zuließen. Da der Kläger wie ein Grundstückshändler am Markt aufgetreten sei, bedürfe es der Indizwirkung der sog. Drei-Objekt-Grenze nicht.
- 9** Das Gericht schließe sich der Auffassung des BFH an, wonach auch ein gewerblicher Grundstückshändler Grundstücke im Privatvermögen halten könne (vgl. BFH-Beschluss vom 14. Dezember 2011 X B 116/10, BFH/NV 2012, 577). Allerdings gehe auch der BFH davon aus, dass die für den Steuerpflichtigen gewerbetypischen Geschäfte regelmäßig dem Betrieb zuzurechnen seien. Dies gelte nur dann nicht, wenn bei einer entsprechenden privaten Veranlassung eine abweichende Zuordnung klar und eindeutig vorgenommen worden sei (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 577). Eine solche abweichende Zuordnung lasse sich hinsichtlich der Grundstücke X-Straße nicht feststellen. Im Gegenteil lasse sich aus der Übernahme aller Wohnungen in der X-Straße in die Eröffnungsbilanz seines gewerblichen Grundstückshandels zum 1. Januar 1997 folgern, dass der Kläger auch die streitbefangenen Wohnungen dem Grundstückshandel als Betriebsvermögen zugeordnet habe. Diese Eigenschaft hätten die Wohnungen in der Folgezeit nicht wieder verloren, sodass eine Bilanzberichtigung oder Bilanzkorrektur nicht in Betracht gekommen sei.
- 10** Mit seiner Beschwerde begehrt der Kläger die Zulassung der Revision wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) und wegen Verfahrensfehlern (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO).
- 11** Das FA tritt der Beschwerde entgegen.

Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg.
- 13** 1. Den vom Kläger aufgeworfenen Rechtsfragen,
- ob der Steuerpflichtige ein Grundstück in Ermangelung einer Veräußerungsabsicht --und in dem Bewusstsein eines daneben bestehenden Gewerbebetriebs sowie eines gewerblichen Grundstückshandels-- der privaten Vermögensverwaltung zuordnen könne mit der Folge, dass eine spätere Veräußerung innerhalb der privaten Vermögenssphäre erfolge, oder die spätere Veräußerung außerhalb eines engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung und Veräußerung zur Folge habe, dass sich eine bei einer ex-post als fehlerhaft erweisenden Beurteilung (das Grundstück sei ebenfalls Bestandteil des gewerblichen Grundstückshandels) die zuvor anderweitig vorgenommene Zuordnung des Steuerpflichtigen zur privaten Vermögensverwaltung beseitige, und
 - nach welchen Kriterien die Zuordnung eines Grundstücks zum gewerblichen Grundstückshandel zu erfolgen habe,

wenn der Steuerpflichtige zum einen einen gewerblichen Grundstückshandel betreibt und daneben auch Früchte aus einer privaten Vermögensverwaltung zieht, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu. Die Rechtsfragen sind durch die Rechtsprechung bereits geklärt.

- 14** In der höchstrichterlichen Rechtsprechung herrscht Konsens darüber --und darauf hat auch das FG hingewiesen--, dass ein Unternehmer neben seinem Gewerbebetrieb private Geschäfte betreiben und Grundstücke im Privatvermögen halten kann. Allerdings geht die Rechtsprechung davon aus, dass die für ein vom Steuerpflichtigen unterhaltenes Gewerbe typischen Geschäfte regelmäßig dem Betrieb zuzurechnen sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2002 III R 20/01, BFHE 200, 388, BStBl II 2003, 297; vom 15. März 2005 X R 51/03, BFH/NV 2005, 1532), wenn bei einer entsprechenden privaten Veranlassung nicht eine abweichende Zuordnung klar und eindeutig vorgenommen wurde (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. Juni 1997 XI R 71/96, BFH/NV 1997, 839, und in BFHE 200, 388, BStBl II 2003, 297). Ob ein Grundstück dem gewerblichen Grundstückshandel oder aber der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, hängt von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls ab (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Allgemeine verbindliche Kriterien lassen sich hierzu nicht formulieren.
- 15** Die darüber hinaus gestellte Rechtsfrage, "ob eine Zuordnung eines Grundstücks --ohne festgestellte unbedingte Veräußerungsabsicht, mithin allenfalls einer dem Grunde nach stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht-- zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels, bei Veräußerung nämlich Grundstücks -(auch) außerhalb eines engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung und Veräußerung-- Bestandteil des Betriebsvermögens des gewerblichen Grundstückshandels bleibt" kann schon deshalb nicht zur Zulassung der Revision führen, weil sie in einem Revisionsverfahren nicht klärungsfähig wäre.
- 16** Der Kläger hat durch die Einbuchung der Wohnungen in der X-Straße in die Eröffnungsbilanz seines gewerblichen Grundstückshandels diese seinem Gewerbebetrieb zugeordnet. Eine **eindeutigere** Feststellung einer **unbedingten** Veräußerungsabsicht ist nicht denkbar.
- 17** 2. Die Revision ist auch nicht wegen einer Divergenz zu verschiedenen BFH-Urteilen zuzulassen.
- 18** Eine Abweichung vom BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 XI R 7/02 (BFHE 206, 141, BStBl II 2004, 738) liegt schon deshalb nicht vor, weil der Kläger in jenem Streitfall die verkauften Eigentumswohnungen nicht in die Eröffnungsbilanz eines gewerblichen Grundstückshandels eingebucht hatte. Die Zulassung der Revision gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO setzt jedoch voraus, dass das FG bei gleichem oder zumindest vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Auffassung vertritt als der BFH oder ein anderes Gericht.
- 19** 3. Auch ein Verfahrensmangel erfordert nicht die Zulassung der Revision.
- 20** a) Im Streitfall ist kein Verstoß gegen § 119 Nr. 6 FGO gegeben. Ein Urteil kann im Sinne dieser Vorschrift dann (ganz oder teilweise) nicht mit Gründen versehen sein, wenn das Urteil zwar eine Begründung enthält, die Ausführungen aber derart unverständlich und verworren sind, dass für die Verfahrensbeteiligten nicht mehr erkennbar ist, welche Überlegungen für die Entscheidung maßgeblich waren. Eine lediglich lückenhafte Begründung ist hingegen kein Mangel i.S. von § 119 Nr. 6 FGO (Senatsbeschluss vom 21. August 2012 X B 150/12, BFH/NV 2013, 1784). Auch wenn das FG in seiner Entscheidung keine Gründe angesprochen hat, die gegen einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen (solche sind im Übrigen auch nicht für den beschließenden Senat erkennbar), liegt deshalb kein Verstoß gegen § 119 Nr. 6 FGO vor.
- 21** b) Ein Verstoß gegen den klaren Inhalt der Akten und damit eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liegt nur vor, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (Senatsbeschlüsse vom 11. November 2010 X B 159/09, BFH/NV 2011, 610, unter II.2., und vom 19. Januar 2011 X B 127/10, BFH/NV 2011, 632, unter 3., m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind in der Beschwerdebegründung nicht dargelegt und auch nicht erkennbar. Letztlich wendet sich der Kläger mit seinem Vorbringen allein gegen die aus seiner Sicht fehlerhafte Würdigung des Sachverhalts durch das FG, die aber nicht zur Revisionszulassung führen kann.
- 22** c) Eine schlüssige Rüge, das FG habe gegen seine Verpflichtung zur Sachverhaltsaufklärung --auch ohne entsprechenden Beweisantritt seitens des Beschwerdeführers-- verstoßen (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), erfordert die Darlegung, zu welchen konkreten Tatsachen weitere Ermittlungen geboten waren, welche Beweise zu welchem

Beweisthema das FG von Amts wegen hätte erheben müssen, aus welchen Gründen sich ihm die Notwendigkeit einer weiteren Sachverhaltsaufklärung oder einer Beweiserhebung auch ohne Antrag hätte aufdrängen müssen, welche entscheidungserheblichen Tatsachen sich bei einer weiteren Sachaufklärung oder Beweisaufnahme voraussichtlich ergeben hätten und inwiefern die unterlassene Ermittlungsmaßnahme oder Beweiserhebung auf der Grundlage des materiell-rechtlichen Standpunkts des FG zu einer anderen Entscheidung hätte führen können (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 23. Februar 2012 X B 91/11, BFH/NV 2012, 1150, m.w.N.).

- 23** Der Kläger trägt zwar vor, das FG habe keine ausreichenden, gegen die Zuordnung der Objekte zum gewerblichen Grundstückshandel sprechenden Feststellungen ab Anschaffung der streitbefangenen Wohnungen getroffen und das Urteil könne auf diesem Versäumnis beruhen. Er hat es jedoch unterlassen darzulegen, weshalb sich dem Gericht auch ohne entsprechenden Beweisantrag eine weitere Sachaufklärung hätte aufdrängen müssen.
- 24** d) Schließlich greift auch die Rüge des Klägers nicht, das Gericht habe seinen Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) verletzt, weil es sein Vorbringen zur Feststellungslast beim Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels ersichtlich nicht in Erwägung gezogen habe. Mit diesem Vorbringen übersieht der Kläger, dass eine Entscheidung nach den Grundsätzen der objektiven Feststellungslast nur dann zu treffen ist, wenn sich das Gericht hinsichtlich der zu beurteilenden Tatsache (hier: Waren die verkauften Objekte in der X-Straße Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels des Klägers oder aber seinem Privatvermögen zuzurechnen?) den im konkreten Einzelfall erforderlichen Grad der Gewissheit nicht verschaffen kann. Im Streitfall stand aber nach der Überzeugung des FG fest, dass die 2004 und 2006 veräußerten Wohnungen Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels des Klägers waren.
- 25** 4. Im Kern wendet sich der Kläger mit seinem gesamten Vorbringen gegen die --seiner Meinung nach fehlerhafte-- Beweis- und Sachverhaltenswürdigung des FG. Dies wäre indes ein materiell-rechtlicher Fehler (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschlüsse vom 30. Januar 2007 VII B 338/05, BFH/NV 2007, 1372; vom 15. Februar 2012 IV B 126/10, BFH/NV 2012, 774, jeweils m.w.N.). Eine Rüge der Verletzung materiellen Rechts vermag die Revisionszulassung grundsätzlich nicht zu rechtfertigen (vgl. BFH-Beschlüsse vom 27. April 2007 VIII B 250/05, BFH/NV 2007, 1675, und vom 29. April 2008 IX B 15/08, BFH/NV 2008, 1350).
- 26** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 27** 6. Von einer weiteren Begründung sieht der Senat gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 FGO ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de