

# Urteil vom 28. Oktober 2015, X R 22/13

## Gewerblicher Grundstückshandel bei Einbringung von Grundstücken in eine Personengesellschaft, die ihrerseits als Grundstückshändlerin tätig ist

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1, GewStG § 7, EStG § 16 Abs 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 15. April 2013, Az: 8 K 2759/11

### Leitsätze

1. Bei der Beurteilung der Frage, ob ein Steuerpflichtiger als gewerblicher Grundstückshändler anzusehen ist, sind diesem ebenfalls die Grundstücksgeschäfte zuzurechnen, die von einer Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, getätigt wurden (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Senatsurteil vom 22. August 2012 X R 24/11, BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865). Auch die Einbringung von Grundstücken in diese Personengesellschaft ist als Veräußerung durch den Steuerpflichtigen anzusehen.
2. Bei der Prüfung des Umfangs des gewerblichen Grundstückshandels ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen, die dem FG als Tatsachengericht obliegt.
3. Gewerbesteuerrechtlich führt die Veräußerung von Grundstücken eines gewerblichen Grundstückshändlers anlässlich der Betriebsaufgabe zu einem laufenden Gewinn und nicht zu einem Aufgabegewinn. Dies gilt auch bei einer Einbringung von Grundstücken zum Teilwert gegen Übernahme von Verbindlichkeiten und Einräumung einer Darlehensforderung.

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16. April 2013 8 K 2759/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine gemeinnützige Stiftung, ist die Alleinerbin und Gesamtrechtsnachfolgerin des 2008 verstorbenen F. Dieser war Eigentümer zahlreicher Immobilien. Bei deren Erwerb war er so vorgegangen, dass er Bauerwartungsland kaufte und nach den Vorgaben des entsprechenden Bebauungsplans bebaute. Sah dieser eine Bebauung mit Geschosswohnungen oder Gewerbeeinheiten vor, wurden die Gebäude von F dementsprechend errichtet und anschließend --bei Wohnungen mit unbefristeten Mietverträgen-- vermietet. Ermöglichte der Bebauungsplan hingegen lediglich die Errichtung von z.B. Einfamilienhäusern, übertrug F diese Objekte nach mehr als drei Jahren unentgeltlich zwecks Vermarktung auf die Grundstücksgemeinschaft F GbR (GbR). An der GbR war F zu Beginn des Streitjahres 2000 zunächst mit einem Anteil von 99,75 % beteiligt, Mitgesellschafter war B mit einem Anteil von 0,25 %. Zweck der GbR war die Verwaltung, Nutzung und Verwertung von Grundstücken, wozu auch der Kauf, der Verkauf und die Bebauung von Grundstücken sowie die Abwicklung aller damit zusammenhängenden Geschäfte gehörten. Die GbR erzielte aufgrund eigener Grundstücksaktivitäten unstreitig gewerbliche Einkünfte.
- 2 Da § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht zur Anwendung kam, konnte die GbR die bebauten Grundstücke mit dem Teilwert aktivieren. Weder im Streitjahr noch in den Jahren davor verkaufte F selbst

- 3 Zum Ende des Streitjahres 2000 ordnete F seinen Grundbesitz grundlegend neu. Dabei verfolgte er das Ziel, die Erträge aus den Immobilien nach seinem Tod einer gemeinnützigen Stiftung zugutekommen zu lassen. Um dieses zu erreichen, gründete er die F Verwaltung GmbH (GmbH), die am 11. Dezember 2000 in die GbR eintrat, aus der B zeitgleich ausschied. Im nächsten Schritt wurde die GbR ebenfalls mit Vertrag vom 11. Dezember 2000 in die F Immobilien GmbH & Co. KG (KG) umgewandelt. Gesellschafter der KG waren die GmbH als Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung und F als Kommanditist mit einer Beteiligung von 100 %. Die KG wurde am 18. Dezember 2000 in das Handelsregister eingetragen. Mit mehreren Verträgen vom 11. Dezember 2000 brachte F seinen gesamten Grundbesitz zum 30. Dezember 2000 in die KG ein. Es handelte sich um insgesamt 56 Grundstücke in verschiedenen Orten. Die KG wurde als neue Eigentümerin der Grundstücke in die Grundbücher eingetragen. Sie aktivierte den eingebrachten Grundbesitz zum 31. Dezember 2000 mit einem angenommenen Teilwert von 341.874 TSD DM; die auf den Objekten lastenden und von ihr übernommenen Verbindlichkeiten passivierte sie in Höhe von 207.460 TSD DM. Die verbleibenden 134.414 TSD DM wurden dem Privatkonto des F gutgeschrieben. Zum 1. Juli 2001 wurde die KG in die F AG (AG) umgewandelt. F errichtete die Klägerin am 10. Dezember 2003 und übertrug ihr am 15. Dezember 2004 unentgeltlich die Anteile an der AG.
- 4 In der Betriebsprüfung für die Jahre 2000 bis 2003 vertrat der Prüfer --im Gegensatz zur vorherigen Betriebsprüfung-- die Auffassung, F betreibe einen gewerblichen Grundstückshandel. Aufgrund der Veräußerungen durch die GbR sei die Drei-Objekt-Grenze überschritten worden. Die Einbringungen der Grundstücke in die KG seien auch als Veräußerungen des F anzusehen, da diese tauschähnliche Veräußerungsvorgänge darstellten. In den Grundstückshandel könnten wegen der Branchennähe des F sämtliche Grundstücke einbezogen werden, die innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren erworben bzw. errichtet und veräußert worden seien. Er gehe davon aus, dass der Grundstückshandel im Jahr 1993 begonnen habe. Dieser Auffassung schloss sich der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) an und erfasste im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels von den zum 30. Dezember 2000 in die KG eingebrachten Grundstücken diejenigen, die F seit 1993 angeschafft oder auf denen er seitdem ein Gebäude errichtet hatte.
- 5 Das FA erließ infolgedessen gegen F einen Gewerbesteuermessbescheid 2000, in dem es bei einem Gewinn aus Gewerbebetrieb von 30.646.049 DM den Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 1.527.500 DM festsetzte.
- 6 Während des hiergegen gerichteten Einspruchsverfahrens einigten sich die Beteiligten auf erhöhte Teilwerte, mit denen die Grundstücke zum 31. Dezember 2000 bei der KG anzusetzen seien. Die der KG gegenüber ergangenen Gewinnfeststellungsbescheide wurden mit diesen Werten bestandskräftig. Die Einigung führte bei F nunmehr zu einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 67.755.206 DM, so dass das FA den Gewerbesteuermessbetrag auf 3.382.960 DM erhöhte. Den noch von F eingelegten Einspruch wies es in der Folge als unbegründet zurück.
- 7 Im Klageverfahren trug die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin des F vor, die Einbeziehung der Grundstücksgeschäfte der GbR sei nur möglich, wenn F selbst gleichartige wirtschaftliche Aktivitäten entfaltet hätte. Dieses sei jedoch nicht der Fall, da er keine Grundstücke an Dritte veräußert habe. Die Einbringung seines Grundbesitzes in die KG im Jahr 2000 könne nicht als Veräußerung im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels gewertet werden. F sei --auch nach Auffassung des FA-- bis zum 29. Dezember 2000 vermögensverwaltender Privatmann gewesen. Es handele sich daher bei der Einbringung seines Grundbesitzes in die KG am 30. Dezember 2000 um den letzten Akt einer privaten Vermögensverwaltung. Die Übertragung der Grundstücke auf die KG könne zudem nicht als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angesehen werden, da F die Grundstücke nicht selbst am Markt einer unbegrenzten Zahl von Personen angeboten, sondern lediglich privates Vermögen im Hinblick auf eine Nachfolgeplanung umgewandelt habe, an deren Ende eine gemeinnützige Stiftung habe stehen sollen. F sei zudem nicht nachhaltig tätig geworden; eine Wiederholungsabsicht habe nicht bestanden. Es sei nicht nachvollziehbar, wie die Verkäufe einer GbR dem Gesellschafter zugerechnet werden könnten, wenn gleichzeitig der Gesellschafter durch die Übertragung der Grundstücke auf die GbR eine Veräußerung tätige. Als Indiz gegen eine Veräußerungsabsicht spreche zudem, dass F die errichteten Wohnungen langfristig vermietet habe. Die Mieter hätten in den Wohnungen bleiben können, solange sie wollten.
- 8 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 35 veröffentlichtem Urteil abgewiesen. F habe nach den Maßstäben der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Streitjahr einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben und im Rahmen dieses Grundstückshandels die genannten Grundstücke am 30. Dezember 2000 in die KG eingebracht. Er habe sowohl durch die Zurechnung der Grundstücksveräußerungen

der GbR als auch durch die eigenen Grundstückseinbringungen vom 30. Dezember 2000 die Drei-Objekt-Grenze überschritten. Der Veräußerungsgewinn stelle keinen gewerbsteuerfreien Aufgabegewinn dar, da in den Fällen, in denen ein gewerblicher Grundstückshändler seinen gesamten Grundstücksbestand veräußere, ein laufender Gewinn und damit kein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn gegeben sei.

- 9 Die Klägerin stützt ihre Revision auf die Verletzung materiellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil, den Gewerbesteuermessbescheid für 2000 vom 29. Juni 2011 sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 12 Das FG hat zu Recht erkannt, dass die Einbringung der Grundstücke in die KG Teil des gewerblichen Grundstückshandels des F war (unter 1. und 2.). Ebenfalls zu Recht hat es entschieden, dass der Veräußerungsgewinn gewerbsteuerpflichtig ist (unter 3.).
- 13 1. Die Einbringung der betreffenden Grundstücke in die KG ist Teil eines gewerblichen Grundstückshandels des F.
- 14 a) Nach § 15 Abs. 2 EStG, § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Tätigkeit anzusehen ist. Außerdem müssen durch die Tätigkeit die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten werden. Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und der nicht steuerbaren Sphäre ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Eine private Vermögensverwaltung wird ausgeübt, solange sich die zu beurteilende Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtungen nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. Von einem gewerblichen Grundstückshandel kann dagegen im Regelfall ausgegangen werden, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf, d.h. von etwa fünf Jahren, mindestens vier Objekte veräußert werden, weil die äußeren Umstände dann den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil vom 17. Dezember 2009 III R 101/06, BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541).
- 15 b) F ist bereits wegen seiner Beteiligung an der GbR als gewerblicher Grundstückshändler anzusehen.
- 16 aa) 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 Gemeinschafters (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 EStG, § 2 GewStG; s.a. Senatsurteil vom 22. August 2012 X R 24/11, BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865, Rz 12). Der Große Senat des BFH weist in diesem Beschluss unter C.IV.3.a ausdrücklich darauf hin, dass wirtschaftliche Aktivitäten, die der Steuerpflichtige in seiner Person tätigt, die aber als solche die im Steuertatbestand vorausgesetzte Nachhaltigkeit nicht erreichen, in einer Gesamtschau mit einer mitunternehmerischen Betätigung als gewerblich bewertet werden können. Die Mitunternehmerschaft entfalte trotz des Grundsatzes der ertragsteuerrechtlichen Einheit der Personengesellschaft keine Abschirmwirkung gegen eine Zurechnung der von ihr getätigten Geschäfte an den Gesellschafter. Wegen der Begründung im Einzelnen verweist der erkennende Senat auf die Ausführungen des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.b.
- 17 bb) Nach diesen Maßstäben hat F einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Ihm sind die zahlreichen

Grundstücksveräußerungen der GbR zuzurechnen, die ihrerseits --zwischen den Beteiligten unstreitig-- einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat.

- 18** c) Die Einbringungen der betreffenden Grundstücke in die KG im Dezember 2000 sind als Veräußerungen im Rahmen dieses Grundstückshandels anzusehen.
- 19** aa) Nach ständiger BFH-Rechtsprechung stellt es einen steuerpflichtigen Veräußerungsvorgang dar, wenn der Gesellschafter einer Personengesellschaft einzelne Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens an die Gesellschaft wie ein fremder Dritter entgeltlich veräußert (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420). Gleiches gilt, wenn dem Gesellschafter ein Darlehensanspruch eingeräumt und deshalb dessen Nennbetrag dem Privatkonto des Gesellschafters gutgeschrieben wird (BFH-Urteil vom 24. Januar 2008 IV R 37/06, BFHE 220, 374, BStBl II 2011, 617, unter II.2.a, m.w.N.). Insofern stellt die Einbringung der Grundstücke in die KG zum Teilwert gegen Übernahme der mit den Grundstücken verbundenen Verbindlichkeiten und zusätzlicher Gewährung einer Darlehensforderung zweifelsfrei eine Veräußerung dar.
- 20** bb) Die von der Klägerin hiergegen vorgebrachten Bedenken, es handele sich um keine Veräußerung, sondern quasi um ein Insichgeschäft, teilt der Senat nicht. Die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft führt dazu, dass Grundstücke des Privatvermögens durch die Einbringung --wie das FA zu Recht ausführt-- in das Betriebsvermögen eines anderen Rechtssubjekts überführt werden. Die Übertragung hat damit eine geänderte ertragsteuerliche Zuordnung zur Folge, unabhängig davon, dass auf beiden Seiten der Einbringung dieselben Personen stehen können. Dass der Gesetzgeber eine "Veräußerung an sich selbst" nicht etwa als steuerlich unbeachtliches Insichgeschäft ansieht, sondern als Veräußerungsvorgang beurteilt, auf den im Grundsatz die allgemeinen einkommensteuerlichen Regeln anzuwenden sind, zeigen zudem die Vorschriften des § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG sowie § 16 Abs. 3 Satz 5 EStG.
- 21** cc) Im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin ist es nicht widersprüchlich, auf der einen Seite die Verkäufe der GbR dem Gesellschafter zuzurechnen und auf der anderen Seite in der Übertragung von Grundstücken auf die GbR eine Veräußerung zu sehen. Die Zurechnung der Verkäufe der GbR erfolgt im Rahmen der Gesamtwürdigung aller Aktivitäten eines Steuerpflichtigen auf dem Immobiliensektor, um beurteilen zu können, ob seine Betätigung überhaupt gewerblich i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 2 GewStG ist (s. oben II.1.b aa). Demgegenüber wird dadurch, dass die Einbringungen in die GbR Veräußerungen darstellen, dem Umstand Rechnung getragen, dass F durch seine Handlungen einen Rechtsträgerwechsel bei den Grundstücken bewirkt hat.
- 22** d) F hat bei Erwerb der Grundstücke mit bedingter Veräußerungsabsicht gehandelt.
- 23** aa) Nach der BFH-Rechtsprechung wird die durch das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze indizierte innere Tatsache der bedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. des Beginns der Bebauung oder der Erschließung durch Gestaltungen des Steuerpflichtigen widerlegt, die in zeitlicher Nähe zum Erwerb (bzw. zur Bebauung oder Erschließung) stehen und die eine Veräußerung innerhalb eines Zeitrahmens von etwa fünf Jahren erschweren oder unwirtschaftlicher machen. Dies kann z.B. eine langfristige Finanzierung oder eine langfristige Vermietung bzw. Verpachtung sein, wenn diese sich im Falle einer Veräußerung voraussichtlich ungünstig auswirken oder zusätzliche finanzielle Belastungen auslösen würde (vgl. z.B. Urteil vom 27. September 2012 III R 19/11, BFHE 240, 278, BStBl II 2013, 433, Rz 23, m.w.N.). So spricht der Abschluss eines Pacht- oder Mietvertrags über eine von vornherein vereinbarte Laufzeit von mehr als fünf Jahren gegen die Indizwirkung der Drei-Objekt-Grenze, weil die Immobilie hierdurch nur eingeschränkt durch Veräußerung verwertbar ist (s. BFH-Urteil vom 28. September 1987 VIII R 46/84, BFHE 151, 74, BStBl II 1988, 65, unter 4.). Der BFH hat indes ebenfalls entschieden, dass Mietverträge von unbestimmter Dauer, die innerhalb der im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelten Fristen kündbar sind, hiermit nicht vergleichbar sind, wobei nicht entscheidend ist, dass das Mietverhältnis tatsächlich über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren bestanden hat (vgl. z.B. Urteil vom 15. Juli 2004 III R 37/02, BFHE 207, 162, BStBl II 2004, 950, unter II.3.b, und Senatsbeschluss vom 14. Oktober 2008 X B 118/08, BFH/NV 2009, 152, unter II.1.b).
- 24** bb) Zu Recht hat das FG, dessen Sache es ist, die vorgetragenen Umstände des Einzelfalls zu gewichten (vgl. BFH-Urteil vom 14. Januar 2004 IX R 88/00, BFH/NV 2004, 1089, unter II.1.c bb, m.w.N.), im Streitfall in der Vermietung der Objekte keinen Umstand gesehen, der dazu führen könnte, einen gewerblichen Grundstückshandel zu verneinen, weil eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen würden (s. dazu Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5.). Es hat --in der Begründung nachvollziehbar und im Ergebnis nicht zu beanstanden-- die Auffassung vertreten, es komme entgegen der Ansicht der Klägerin nicht darauf an, ob F selbst berechtigt gewesen wäre, die Mietverträge zu

kündigen. Für die Verkehrsfähigkeit einer Wohnung sei entscheidend, ob der künftige Erwerber alsbald nach dem Kauf der Wohnung diese z.B. nach einer Kündigung wegen Eigenbedarfs zu eigenen Wohnzwecken nutzen kann. Es ist der Klägerin zwar zuzugeben, dass sich die vom FG zugrunde gelegte höchstrichterliche Rechtsprechung bislang nur auf Objekte bezog, die --im Gegensatz zu denen des Streitfalls-- bereits in Teileigentum umgewandelt worden waren. Dem BFH-Urteil in BFHE 207, 162, BStBl II 2004, 950 kann indes entnommen werden, dass die dortigen in Eigentumswohnungen aufgeteilten Mehrfamilienhäuser auf ausdrücklichen Wunsch des Veräußerers nur en bloc verkauft wurden, so dass sich die Interessenlagen der Erwerber insoweit nicht grundlegend unterscheiden dürften. Sofern sich das Vorbringen der Klägerin auf die langfristige Vermietung der Gewerbeobjekte bezieht, erkennt das FG ebenfalls unter Bezugnahme auf die BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH-Entscheidungen in BFH/NV 2004, 1089, unter II.1.c aa, und vom 13. November 2006 IV B 47/06, BFH/NV 2007, 234) zu Recht, dass eine solche der Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht von vornherein nicht entgegenstehe, da diese Verträge das Objekt für Kapitalanleger interessant machten und damit eher verkaufsfördernd wirkten.

- 25** e) Eine Gewinnerzielungsabsicht des F ist ebenfalls gegeben.
- 26** Eine Tätigkeit ist nach der Rechtsprechung des BFH einkommensteuerlich nur relevant, wenn ihr die Absicht zugrunde liegt, auf Dauer gesehen nachhaltig Überschüsse zu erzielen. Das ist dann der Fall, wenn ein betrieblicher Totalgewinn erstrebt wird (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3. der Gründe). Als innere Tatsache lässt sich die Gewinnerzielungsabsicht nur anhand äußerer Umstände feststellen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.IV.3.c der Gründe).
- 27** Durch die Einbringung der Grundstücke hat F im Streitjahr einen nicht unerheblichen Gewinn erzielt, so dass bereits insofern die Gewinnerzielungsabsicht indiziert ist.
- 28** Hiergegen spricht auch nicht, dass --wie die Klägerin vorträgt-- die Einbringung der Grundstücke F lediglich zur Vorbereitung der Nachfolgeregelung gedient habe. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind die konkreten Anlässe und Beweggründe für eine Veräußerung grundsätzlich unbeachtlich (vgl. z.B. Senatsurteil vom 16. Oktober 2002 X R 74/99, BFHE 200, 380, BStBl II 2003, 245, unter II.1.d, m.w.N.).
- 29** f) Die weiteren Bedenken der Klägerin gegen die Einbeziehung der Grundstückseinbringungen in den Grundstückshandel beruhen darauf, dass sie diese Einbringungsvorgänge nicht als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ansieht und ihnen die Nachhaltigkeit abspricht.
- 30** aa) Der erkennende Senat kann es dahingestellt sein lassen, ob die Grundstückseinbringungen im Dezember 2000 als solche geeignet gewesen wären, sich als Zählobjekte im Sinne der sog. Drei-Objekt-Grenze zu qualifizieren und damit ggf. einen gewerblichen Grundstückshandel zu begründen, da vorliegend ein gewerblicher Grundstückshandel des F bereits mit anderen Objekten gegeben war (s. oben unter b). Dies unterscheidet den Streitfall von dem der Entscheidung des FG Hamburg vom 27. Mai 2009 2 K 158/08 (EFG 2009, 1934) zugrunde liegenden Sachverhalt, in dem zu prüfen war, ob die Einlage in die Personengesellschaft das vierte Zählobjekt darstellte.
- 31** Ist zu beurteilen, ob bestimmte Übertragungsvorgänge einem gewerblichen Grundstückshandel zuzurechnen sind, sind die Merkmale einer gewerblichen Tätigkeit wie die Nachhaltigkeit und die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht für jeden Vorgang gesondert zu prüfen, sondern es sind auch die sonstigen Aktivitäten des Steuerpflichtigen in die Beurteilung einzubeziehen (so bereits Senatsurteil vom 23. Januar 1991 X R 107/88, BFHE 163, 382, BStBl II 1991, 519, unter 2.). Dies beruht auf der grundsätzlichen Erkenntnis des Großen Senats des BFH, wonach bei der Qualifikation einer Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel die "willensbestimmten eigenen Aktivitäten" eines Beteiligten am Grundstücksmarkt beurteilt werden, mithin die gesamte Tätigkeit eines Steuerpflichtigen und deren steuerliche Beurteilung in den Blick zu nehmen ist.
- 32** bb) Sofern die Klägerin hierin eine widersprüchliche Behandlung der gleichgelagerten Sachverhalte der Teilwerteinbringungen einerseits in die GbR und andererseits in die KG sieht, ist zunächst zu berücksichtigen, dass erhebliche Zweifel bestehen, ob die steuerliche Beurteilung der Grundstückseinbringungen in den früheren Jahren überhaupt zutreffend war. Hierauf hat auch das FA in seiner Revisionserwiderung zu Recht hingewiesen. Letztlich kann dies jedoch aus heutiger Sicht dahinstehen. Wären die Einbringungen in die GbR als eigene Veräußerungsgeschäfte des F anzusehen gewesen, hätte dieser schon deshalb in eigener Person die Drei-Objekt-Grenze überschritten und einen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten. Hätte es sich hingegen nicht um

eigene Veräußerungsgeschäfte gehandelt, wären dem F jedenfalls die späteren Veräußerungen durch die GbR zuzurechnen gewesen.

- 33** g) Alle vom FA in die Berechnung des gewerblichen Gewinns einbezogenen Grundstücke, die von F zwischen 1993 und 1997 angeschafft bzw. bebaut wurden, sind dem Betriebsvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels zuzurechnen.
- 34** aa) Notwendiges Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs sind die Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind. Für einen gewerblichen Grundstückshandel gilt dies entsprechend. Zur Veräußerung im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels sind die Objekte "bestimmt", auf die sich die Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen bezieht (Senatsurteil vom 10. Dezember 2008 X R 14/05, BFH/NV 2009, 1244, unter II.2.a, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Steht die Veräußerungsabsicht nicht bereits aus anderen Gründen fest, so wird sie aufgrund des sachlichen und zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Veräußerung indiziert. Es sind allerdings nur diejenigen Grundstücksgeschäfte als gewerblich zu beurteilen, die in einem solchen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen, dass der Schluss auf einen einheitlichen Betätigungswillen möglich ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.II.2. a.E.).
- 35** Indiz für den erforderlichen zeitlichen Zusammenhang ist u.a. eine Zeitspanne von in der Regel nicht mehr als fünf Jahren zwischen der Anschaffung bzw. Errichtung und der Veräußerung der einzelnen Objekte. Der Fünfjahreszeitraum beginnt in Herstellungsfällen --ungeachtet der Frage, ob die gewerbliche Tätigkeit möglicherweise bereits mit dem Grundstückserwerb oder der Vorbereitung der Bebauung beginnt-- nicht mit dem Abschluss der Bauverträge, sondern mit der Fertigstellung des Gebäudes (BFH-Urteil in BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541, unter II.2., m.w.N.).
- 36** Allerdings können auch die erst nach Ablauf von fünf, aber innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb oder Errichtung veräußerten Immobilien in den gewerblichen Grundstückshandel mit einzubeziehen sein, da der Fünfjahreszeitraum nur indizielle Bedeutung hat (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.4.). Bei Hinzutreten besonderer Umstände verlängert sich der Fünfjahreszeitraum, so beispielsweise bei einer nur geringfügigen zeitlichen Überschreitung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21. Juni 2001 III R 27/98, BFHE 196, 59, BStBl II 2002, 537), einer größeren Anzahl von Objekten (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 9. Mai 2001 XI R 34/99, BFH/NV 2001, 1545), der Ausübung eines branchennahen Hauptberufs (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 20. Dezember 2001 X B 91/01, BFH/NV 2002, 775) oder kontinuierlich fortlaufenden Grundstücksankäufen und Grundstücksverkäufen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. November 1995 VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466; vom 17. Februar 1993 X R 108/90, BFH/NV 1994, 84). Je größer der zeitliche Abstand zwischen Erwerb bzw. Errichtung und Veräußerung bzw. je länger der Verwertungszeitraum ist, umso gewichtiger müssen diese besonderen Umstände sein, damit auf einen einheitlichen Betätigungswillen geschlossen werden kann (BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 XI R 7/02, BFHE 206, 141, BStBl II 2004, 738, unter II.2.).
- 37** Bei der Abgrenzung einer noch privaten Vermögensverwaltung von einem gewerblichen Grundstückshandel kommt es auf das im Rahmen eines Indizienbeweises zu würdigende Gesamtbild der Betätigung an, so dass eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls vorzunehmen ist, die dem FG als Tatsachengericht obliegt (vgl. BFH-Beschlüsse vom 30. November 2006 VIII B 104/06, BFH/NV 2007, 486, unter II.2., und vom 27. Dezember 2007 IV B 124/06, BFH/NV 2008, 781, unter II.1.).
- 38** bb) Das FG hat im Streitfall --im Gegensatz zur Auffassung der Klägerin-- bei seiner Beurteilung der Grundstückstransaktionen des F den Zeitraum zwischen Erwerb/Errichtung und Einbringung der Grundstücke zwar als wichtiges, nicht aber als allein entscheidendes Kriterium angesehen. Es hat unter Berücksichtigung der gerade dargestellten Rechtsprechungsgrundsätze die Gesamtumstände dahingehend gewürdigt, aufgrund der Branchennähe des F seien die vom FA bezeichneten Grundstücke, die von F in die KG eingebracht worden seien, in dessen gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen. Die Branchennähe des F begründet das FG damit, dass dieser über Jahre hinweg eigene Grundstücke erworben, bebaut und in die GbR eingebracht habe. Zudem weist es darauf hin, dass F in der selbst einen gewerblichen Grundstückshandel betreibenden GbR eine beherrschende Mitunternehmerstellung innegehabt habe.
- 39** Da F jahrzehntelang auf dem Immobilienmarkt entweder in eigener Person oder auch über die GbR mit einer Vielzahl von Objekten sowohl auf der Käufer- als auch auf der Verkäuferseite intensiv tätig war, ist diese Würdigung nachvollziehbar, so dass sich ihr der erkennende Senat --auch unter Berücksichtigung der Art und Dauer der Vermietungsaktivitäten des F-- anschließen kann.

- 40 cc) Soweit die Klägerin vorträgt, für die Beurteilung der Zugehörigkeit bestimmter Grundstücke zum Betriebsvermögen des F sei auf den Zeitpunkt des jeweiligen Bauantrages in den Jahren 1991 und 1992 abzustellen, so dass bestimmte Einbringungen im Dezember 2000 außerhalb des vom FA angenommenen Achtjahreszeitraums gelegen hätten, übersieht sie die BFH-Rechtsprechung, nach der in Errichtungsfällen der Zeitpunkt der Fertigstellung maßgeblich ist (s. oben unter aa).
- 41 2. Das Urteil ist auch nicht deswegen fehlerhaft, weil das FG den Umstand, dass F sein Immobilienvermögen letztendlich einer gemeinnützigen Stiftung zukommen lassen wollte, nicht in den Urteilsgründen gewürdigt hat. Sofern die Klägerin damit rügen will, das Gericht habe gegen den klaren Inhalt der Akten verstoßen und § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO verletzt, weil es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen habe und die angefochtene Entscheidung darauf beruhe (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 22. November 2013 X B 114/13, BFH/NV 2014, 346, unter II.1.a, m.w.N.), kann dies der Revision nicht zum Erfolg verhelfen. Das FG hatte allein die Grundstückseinbringungen in die KG und den daraus resultierenden gewerblichen Gewinn des Jahres 2000 zu beurteilen. Dass die in eine AG umgewandelte KG vier Jahre später von F in eine von ihm errichtete Stiftung eingebracht wurde, kann die steuerrechtlichen Folgen der Einbringungen des Jahres 2000 nicht beeinflussen, so dass die späteren Vorgänge nicht entscheidungsrelevant waren.
- 42 3. Es liegt --wie das FG zu Recht festgestellt hat-- ein gewerbsteuerpflichtiger Aufgabegewinn des gewerblichen Grundstückshandels des F vor.
- 43 a) Nach der ständigen BFH-Rechtsprechung geht nicht jeder Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe in den (tarifbegünstigten) Aufgabegewinn ein. Ausgenommen werden Gewinne aus Geschäftsvorfällen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhen (BFH-Urteil vom 9. September 1993 IV R 30/92, BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, m.w.N.). Dementsprechend hat der BFH in Fällen der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels die Veräußerung von Grundstücken auch dann stets als (gewerbsteuerbare) laufende Einkünfte i.S. des § 15 EStG und nicht als Veräußerungsgewinne gemäß § 16 EStG angesehen, wenn das letzte zum Betriebsvermögen gehörende Grundstück an einen Abnehmer veräußert wurde und sich daran die Betriebsaufgabe anschloss. Der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang zwischen dem Betriebsaufgabegewinn und der Grundstücksveräußerung fehle --so die Rechtsprechung--, weil die Grundstücksveräußerung dem "typusprägenden Verhalten des Grundstückshändlers" (Erwerb und Veräußerung) entspreche. Irrelevant sei sowohl, ob das Grundstück an einen Endkunden, Wiederverkäufer oder Großabnehmer verkauft werde, als auch in welcher Phase des Durchhandelns, der Grundstücksentwicklung, -bebauung, -modernisierung oder -teilung es veräußert werde. Auch gewerbsteuerrechtlich sei davon auszugehen, dass die Umsätze aus der Veräußerung von zum Umlaufvermögen gehörenden Grundstücken eines gewerblichen Grundstückshändlers anlässlich der Betriebsaufgabe dem laufenden Gewinn zuzuordnen seien (s. Senatsurteil vom 24. Juni 2009 X R 36/06, BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171, unter II.5.b, m.w.N.). Diese Grundsätze wurden vom erkennenden Senat auch auf Einbringungen gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und weitere Gegenleistungen gemäß § 20 des Umwandlungssteuergesetzes 1977 erstreckt (Senatsurteil in BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171). Für die streitgegenständliche Einbringung der Grundstücke zum Teilwert gegen Übernahme von Verbindlichkeiten und Einräumung einer Darlehensforderung kann nichts anderes gelten.
- 44 b) Der erkennende Senat kann der Überlegung der Klägerin nicht folgen, es habe eine Überführung der Grundstücke in das Privatvermögen des F vorgelegen, da F die Anteile an der KG im Privatvermögen halte und ihm daher die in die KG eingebrachten Grundstücke entsprechend den Grundsätzen der steuerlichen Transparenz der KG zuzurechnen seien. Bei dieser Argumentation übersieht die Klägerin die partielle Steuerrechtsfähigkeit der Personengesellschaft, die u.a. dazu führt, dass die KG selbst gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer ist.
- 45 4. Eine Unrichtigkeit des finanzgerichtlichen Urteils ergibt sich auch nicht daraus, dass die Klägerin darauf hinweist, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags im Rahmen des bestehenden gewerblichen Grundstückshandels hätten noch Finanzierungskosten berücksichtigt werden müssen.
- 46 Die Finanzierungsaufwendungen des Jahres 2000 wurden bei der Ermittlung des laufenden Ergebnisses des gewerblichen Grundstückshandels des F (Verlust in Höhe von 209.105,04 DM) bereits abgezogen. Einer Berücksichtigung der Finanzierungsaufwendungen der Vorjahre steht zwar nicht wie im Parallelverfahren X R 21/13 schon der Umstand entgegen, dass die Verlustvorträge der Vorjahre bereits bestandskräftig festgestellt worden sind. Aus dem nicht substantiierten Hinweis der Klägerin, es seien Finanzierungskosten zu beachten, kann jedoch nicht

geschlossen werden, dass für den gewerblichen Grundstückshandel des F Verlustvorträge gemäß § 35b Abs. 2 GewStG hätten festgestellt werden können und müssen. Dies gilt insbesondere vor dem Hintergrund, dass es in Bezug auf den zu ermittelnden Gewerbeertrag unsicher ist, ob und inwieweit Absetzungen für Abnutzung auf die Gebäude hätte gewährt werden können, inwieweit die Finanzierungskosten "Entgelte für Dauerschulden" darstellen, die nach § 8 Nr. 1 GewStG in der in den Vorjahren geltenden Fassung zu 50 % dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen wären, und ob bzw. in welcher Höhe gewerbliche Gewinne aus der Einbringung von Grundstücken in den entsprechenden Vorjahren entstanden sind.

**47** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)