

Urteil vom 23. August 2017, X R 7/15

Gewerblicher Grundstückshandel im Zusammenhang mit geschenkten Objekten - Zusammenfassung der Grundstücksaktivitäten von Ehegatten - Bindung an Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG - Revisionszurücknahme - Kostenentscheidung

ECLI:DE:BFH:2017:U.230817.XR7.15.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG VZ 2005, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126, FGO § 136

vorgehend FG Düsseldorf, 10. Dezember 2014, Az: 16 K 3501/12 E

Leitsätze

1. NV: Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist dann als Zählobjekt der sog. Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige erhebliche Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet hat (Bestätigung des BFH-Urteils vom 20. April 2006 III R 1/05, BFHE 214, 31, BStBl II 2007, 375).

2. NV: Hinsichtlich der Frage des Überschreitens der sog. Drei-Objekt-Grenze kommt die Einbeziehung einer dem Ehegatten geschenkten Eigentumswohnung dann in Betracht, wenn der übertragende Steuerpflichtige --bevor er den Schenkungsentchluss fasst-- die (zumindest bedingte) Absicht hatte, auch dieses Objekt am Markt zu verwerten (Bestätigung des Senatsurteils vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238).

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 11. Dezember 2014 16 K 3501/12 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Revision des Beklagten gegen dieses Urteil wird als unzulässig verworfen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu 80 % und der Beklagte zu 20 % zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Der 1940 geborene Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) und die 1966 geborene Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) sind seit 2001 verheiratet. Sie haben Gütertrennung vereinbart. In den Streitjahren 2004 und 2005 wurden sie zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger hatte 1992 den hälftigen Miteigentumsanteil an dem mit einem Mehrfamilienhaus bebauten Grundstück S-Straße in F (Grundstück) von seiner Tante zum Kaufpreis von 225.000 DM erworben. Im Jahr 2000 erhielt er von seiner Mutter den anderen Miteigentumsanteil unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge. Der Kläger begann im Jahr 2001 mit einer Generalsanierung des Gebäudes, die im Wesentlichen Anfang 2004 abgeschlossen war. Im Jahr 2003 hatte der Kläger das Gebäude in fünf Eigentumswohnungen aufgeteilt.
- 3 Zunächst bemühte sich eine von ihm beauftragte Immobilienfirma um die Vermietung der Wohnungen. Nachdem ihre Bemühungen erfolglos blieben, schrieb sie dem Kläger im Juli 2004, sie könne Verständnis dafür aufbringen, dass der Kläger die Wohnungen aufgrund der getätigten Investitionen nicht zu den momentan erzielbaren Mieten abgeben wolle. Sie führte dann wörtlich aus: "Bitte lassen Sie uns deswegen nochmals ausführen --auch wenn dies gegen Ihr Gefühl um Ihr Elternhaus geht, das wir nicht verletzen wollen-- dass wir Ihnen vorschlagen, zumindest die unteren 4 Wohnungen zu verkaufen." Daraufhin erteilte der Kläger den Auftrag zum Nachweis bzw. zur Vermittlung

von Interessenten "zum Verkauf des nachfolgenden Objekts S-Straße in F". Im Internet bot die Immobilienfirma in der Folgezeit vier hochwertig sanierte Wohnungen in der S-Straße in F an.

- 4 Der Kläger veräußerte in dem Zeitraum von August 2004 bis November 2004 drei Eigentumswohnungen und schenkte der Klägerin im Januar 2005 die nicht veräußerte vierte Eigentumswohnung im Erdgeschoss. Die fünfte Eigentumswohnung im Dachgeschoss wurde und wird teilweise vom Kläger selbst genutzt. Seit 2005 hat er einen anderen Teil der Wohnung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung an die P GmbH vermietet.
- 5 Die Klägerin beauftragte einen Makler Anfang 2005 zunächst mit der Suche nach einem Mieter und ab April 2005 nach einem Käufer für die ihr geschenkte Eigentumswohnung. Im August 2005 veräußerte sie diese für 370.000 €.
- 6 Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat die Prüferin unter Bezugnahme auf Rz 9 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. März 2004 IV A 6-S 2240-46/04 (BStBl I 2004, 434) die Auffassung, die von der Klägerin veräußerte Eigentumswohnung sei als Zählobjekt in den gewerblichen Grundstückshandel des Klägers einzubeziehen, da der Kläger bereits mit Erteilung des Verkaufsauftrags die unteren vier Eigentumswohnungen zum Verkauf angeboten habe. Dementsprechend änderte der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuerbescheide 2004 und 2005 und legte für 2004 Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb in Höhe von 448.843 € sowie für 2005 Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von 135.245 € der Besteuerung zugrunde.
- 7 Im Einspruchsverfahren machten die Kläger im Wesentlichen geltend, die Veräußerung der drei Wohnungen durch den Kläger und der einen Wohnung durch die Klägerin habe angesichts der vom Bundesfinanzhof (BFH) entwickelten sog. Drei-Objekt-Grenze weder zu einem gewerblichen Grundstückshandel des Klägers noch zu einem gewerblichen Grundstückshandel der Klägerin geführt. Wegen der zwischen den Beteiligten unstreitigen höheren Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wies das FA gemäß § 367 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) auf eine mögliche Verböserung hin und vertrat im Hinblick auf den gewerblichen Grundstückshandel die Ansicht, in die Prüfung der sog. Drei-Objekt-Grenze seien auch Grundstücke einzubeziehen, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder durch Schenkung übertragen und vom Rechtsnachfolger in einem zeitlichen Zusammenhang veräußert würden. Es wies die Einsprüche der Kläger als unbegründet zurück und erhöhte die Einkommensteuer für 2004 auf 196.842 € und für 2005 auf 65.861 €.
- 8 Die Kläger trugen zur Begründung ihrer Klage vor, es könne weder von einem ehegattenübergreifenden gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden noch liege ein Missbrauch der Gestaltungsmöglichkeiten vor. Zudem sei der Veräußerungsgewinn als überhöht anzusehen, da ein zu geringer Grundstücks- und Gebäudewert der Immobilie angesetzt worden sei, wie u.a. das im Klageverfahren vorgelegte Verkehrswertgutachten aus dem Jahr 1999 zeige.
- 9 Das Finanzgericht (FG) hat den Klägern mit dem in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2016, 1481 veröffentlichten Urteil teilweise Recht gegeben. Es war zwar der Auffassung, in Bezug auf die vier veräußerten Eigentumswohnungen habe ein die private Vermögensverwaltung überschreitender gewerblicher Grundstückshandel vorgelegen, so dass für beide Streitjahre Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen seien. Soweit das FA allerdings unter Hinweis auf Rz 9 Satz 3 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 434 die Ansicht vertreten habe, die Klägerin sei durch die Veräußerung der Eigentumswohnung im Streitjahr 2005 gewerbliche Grundstückshändlerin geworden, sei dem mangels einer Rechtsgrundlage für eine solche Zurechnung nicht zu folgen. Es sei vielmehr von einem "Vier-Objekt-Handel" des Klägers auszugehen. In Bezug auf das vierte Objekt lägen bei ihm gewerbliche Einkünfte zum einen vor, weil sich seine bedingte Veräußerungsabsicht nach Maßgabe der Verkaufsanzeige auf die vier veräußerten Eigentumswohnungen bezogen habe. Damit habe auch die von der Klägerin veräußerte Eigentumswohnung zu seinem Betriebsvermögen gehört und sei im Streitjahr 2005 vom Kläger aufgrund der Schenkung entnommen worden. Zum anderen stelle sich der tatsächliche Geschehensablauf in Bezug auf das vierte Objekt (Schenkung dieses Objekts sowie zeitnahe Veräußerung durch die Klägerin) letztlich so dar, dass der diesbezügliche Gewinn unter Anwendung des § 42 AO dem Kläger im Streitjahr 2005 zuzurechnen sei. Dennoch sei die Klage in Bezug auf beide Streitjahre teilweise begründet, weil die angesetzten Einkünfte aus Gewerbebetrieb --worüber die Beteiligten im Klageverfahren letztlich Einvernehmen erzielt hätten-- überhöht gewesen seien.
- 10 Die Kläger begründen ihre Revision mit der Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels zu Unrecht bejaht. Zwar habe es zutreffend erkannt, dass bei der Klägerin ein gewerblicher Grundstückshandel nicht angenommen werden könne. Es verbiete sich aber die Annahme eines "Vier-Objekt-Handels" bei dem Kläger durch Einbeziehung der an die Klägerin verschenkten Eigentumswohnung.

- 11** Beim Kläger sei im Hinblick auf die verschenkte Eigentumswohnung nicht von einer bedingten Veräußerungsabsicht auszugehen. Ähnlich wie in dem Sachverhalt, der dem Urteil des BFH vom 6. August 1998 III R 227/94 (BFH/NV 1999, 302) zugrunde gelegen habe, sei auch in diesem Verfahren der Schluss von etwaigen Verkaufsanzeigen bzw. Makleraufträgen auf eine bedingte Veräußerungsabsicht nicht möglich. Der streitgegenständliche Sachverhalt zeichne sich dadurch aus, dass es sich bei der Schenkung des Klägers an die Klägerin um eine ehebedingte Zuwendung zur langfristigen Absicherung der Ehefrau gehandelt habe. Über die Art und Weise der späteren Verwendung der geschenkten Eigentumswohnung habe einzig die Klägerin entschieden. Der Kläger habe damit bereits denklogisch keine Veräußerungsabsicht hinsichtlich dieser Eigentumswohnung haben können. Auch vor seinem Entschluss, die Eigentumswohnung der Klägerin zu schenken, habe sich sein Veräußerungsentschluss nur auf drei der fünf ihm gehörenden Eigentumswohnungen erstreckt. Nichts anderes folge aus dem Schreiben des von ihm beauftragten Maklerbüros aus dem Juli 2004. Zwar enthalte dieses den Vorschlag, "zumindest die unteren vier Wohnungen zu verkaufen". Dieser Vorschlag sei indes lediglich dem Umstand geschuldet gewesen, dass der Kläger das Maklerbüro ursprünglich mit der Vermietung sämtlicher Eigentumswohnungen betraut habe. Erst nachdem die Vermietungsbemühungen fehlgeschlagen seien, habe sich der Kläger zur Veräußerung von drei Eigentumswohnungen entschlossen. Eine der Eigentumswohnungen habe in seinem Eigentum verbleiben sollen, außerdem habe er beabsichtigt, eine der Wohnungen zwecks langfristiger Absicherung seiner Ehefrau zuzuwenden. Die Entscheidung, welche drei der insgesamt fünf Eigentumswohnungen veräußert würden, habe "der Markt" treffen sollen.
- 12** Das Vorliegen einer bedingten Veräußerungsabsicht sei auch --entgegen der Auffassung des FA-- revisionsrechtlich überprüfbar. Allein die Tatsachen, welche Grundlage für die rechtlichen Schlussfolgerungen seien, stünden für sich im Lichte des § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) fest. Etwas anderes gelte jedoch für die an diese Tatsachen geknüpfte rechtliche Schlussfolgerung --Bejahung einer zumindest bedingten Veräußerungsabsicht--, die der Kontrolle des Revisionsgerichts unterliege.
- 13** In Bezug auf den im Urteil ebenfalls bejahten Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten tragen die Kläger vor, das FG habe zu Unrecht angenommen, dass außer der Steuervermeidung keine anderen hinreichenden Gründe zu erkennen seien, welche die unentgeltliche Übertragung der Eigentumswohnung auf die Klägerin vor einem Weiterverkauf als sinnvoll erscheinen ließen. Es habe verkannt, dass die schenkweise Übertragung der Eigentumswohnung zuvorderst der langfristigen Absicherung der Klägerin und deren Vermögensaufbau gedient habe, da ihr bei Beendigung des Güterstandes kein Zugewinnausgleich zustehen würde. Dabei sei insbesondere der erhebliche Altersunterschied zwischen den Klägern zu berücksichtigen.
- 14** Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben
und
den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 9. Juli 2009
sowie
den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 20. Juli 2009 jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidungen vom 22. August 2012 dahingehend zu ändern, dass die mit der Veräußerung der Eigentumswohnungen des Objekts S-Straße in F erzielten Gewinne nicht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb behandelt werden
und
die Revision des FA zurückzuweisen.
- 15** Das FA beantragt,
die Revision der Kläger zurückzuweisen
sowie
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 16** Das FG habe rechtsfehlerfrei die zumindest bedingte Veräußerungsabsicht des Klägers hinsichtlich aller vier Eigentumswohnungen festgestellt. An die tatrichterliche Sachverhaltswürdigung und damit an die Bejahung der Veräußerungsabsicht als Feststellung einer (inneren) Tatsache sei der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden.
- 17** Zur Begründung der eigenen Revision führt das FA aus, dass --falls der erkennende Senat die Auffassung bestätige, das Vorliegen der bedingten Veräußerungsabsicht sei als Tatsachenfeststellung wegen § 118 Abs. 2 FGO einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht zugänglich-- für die Anwendung der Rz 9 im BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434 kein Raum bleibe. Durch die Zuordnung der vierten Wohnung zum Umlaufvermögen des gewerblichen

Grundstückshandels des Klägers komme es aufgrund der unentgeltlichen Übertragung der Eigentumswohnung zwangsläufig zu einer erfolgswirksamen Entnahme des Objekts und infolgedessen zu einer Versteuerung des Veräußerungs-/Entnahmeverguts auf der Ebene des Klägers und nicht --wie Rz 9 des BMF-Schreibens verlangt-- zur Versteuerung des Veräußerungsverguts bei der Klägerin.

- 18** Folge der Senat der hier vertretenen Sichtweise in Bezug auf die Anwendung des § 118 Abs. 2 FGO, werde anheimgestellt, die Revision zurückzunehmen.

Entscheidungsgründe

B.

- 19** Die Revision der Kläger wird als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO, unter I.) und die Revision des FA als unzulässig verworfen (§ 126 Abs. 1 FGO, unter II.).

I.

- 20** Das FG hat mit einer revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Begründung einen gewerblichen Grundstückshandel des Klägers bejaht. Es hat zutreffend entschieden, dass die an die Klägerin verschenkte Eigentumswohnung in die Beurteilung des gewerblichen Grundstückshandels des Klägers einzubeziehen ist, weil er --bevor er sich dazu entschlossen hatte, dieses Objekt unentgeltlich auf die Klägerin zu übertragen-- die (zumindest bedingte) Absicht hatte, auch dieses Objekt am Markt zu verwerten (unter 1.). Das FG hat zudem zu Recht die Auffassung des FA abgelehnt, die Klägerin sei ihrerseits im Streitjahr 2005 gewerbliche Grundstückshändlerin gewesen (unter 2.).

- 21** 1. Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn sie weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf.

- 22** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn (bei Vorliegen der in § 15 Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen) nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; 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).

- 23** Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Sie besagt, dass grundsätzlich kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen ist, desto weniger ist anzunehmen, dass der Zweck der Vermögensmehrung durch Umschichtung (Ausnutzung substantieller Vermögenswerte) im Vordergrund steht. Eine zahlenmäßige Begrenzung auf drei Wohneinheiten trägt der gebotenen Vereinfachung Rechnung. Werden hingegen innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --in der Regel fünf Jahre-- zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, weil die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13. August 2002 VIII R 14/99, BFHE 199, 551, BStBl II 2002, 811, unter 1.b aa, m.w.N.).

- 24** Ob eine private Vermögensverwaltung oder ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, ist vom FG aufgrund einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles zu entscheiden (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteil vom 14. Januar 2004 IX R 88/00, BFH/NV 2004, 1089, unter II.2., m.w.N.).

- 25** b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG einen gewerblichen Grundstückshandel des Klägers bejaht hat, obwohl er den hälftigen Grundstücksanteil von seiner

Mutter unentgeltlich erworben, seinerseits nur drei Objekte veräußert und ein vierter Objekt verschenkt hat.

- 26 aa) Im Hinblick auf den Erwerb des hälftigen Grundstücksanteils von der Mutter im Wege der vorweggenommenen Erbfolge kann es der erkennende Senat im Streitfall dahingestellt sein lassen, ob die Veräußerung eines Objekts, das unentgeltlich erworben wurde, grundsätzlich als Zählobjekt angesehen werden kann (bejahend BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434, Rz 9) oder grundsätzlich --vorbehaltlich des § 42 AO-- unberücksichtigt zu bleiben hat (so BFH-Urteil vom 20. April 2006 III R 1/05, BFHE 214, 31, BStBl II 2007, 375, unter II.2.d; s.a. z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 15 Rz 57; Desens/Blischke, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz B 63; Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 15 Rz 123; Blümich/Bode, § 15 EStG Rz 176; Söffing, Deutsches Steuerrecht 2004, 793; Steiner, Der Erbschaft-Steuer-Berater 2006, 84; Vogelgesang, Die Steuerberatung 2005, 116).
- 27 Die Veräußerung ererbter oder geschenkter Grundstücke ist nämlich zumindest dann als gewerblich anzusehen und damit als Zählobjekt zu beachten, wenn erhebliche weitere Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet wurden (so auch BFH-Urteil in BFHE 214, 31, BStBl II 2007, 375, unter II.2.d). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Der Kläger hat das Gebäude, das er zur Hälfte im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erlangt hat, von 2001 bis Anfang 2004 umfangreich saniert und insofern erst die Voraussetzung für den Verkauf geschaffen.
- 28 Für die Beurteilung des erforderlichen zeitlichen Zusammenhangs ist bei einer solchen Konstellation nicht auf den Zeitraum zwischen Eigentumserwerb und Veräußerung abzustellen; vielmehr kommt es für die Berechnung der Drei-Objekt-Grenze dann darauf an, dass --wie im Streitfall gegeben-- weniger als fünf Jahre zwischen der wertsteigernden Maßnahme (Abschluss der Sanierung Anfang 2004) und der Verwertung (2004 und 2005) liegen (s.a. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291, unter II.2.b).
- 29 bb) Das FG hat im Streitfall ebenfalls zu Recht die Schenkung des vierten Grundstücks an die Klägerin ausnahmsweise als Zählobjekt bei dem gewerblichen Grundstückshandel des Klägers behandelt.
- 30 (1) Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung sind zwar vom Steuerpflichtigen verschenkte Objekte bzw. solche, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, grundsätzlich nicht mit einzubeziehen (BFH-Entscheidungen vom 14. März 1989 VIII R 373/83, BFHE 158, 214, BStBl II 1990, 1053, unter 3.; vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, unter I.3.c; vom 9. Mai 1996 IV R 74/95, BFHE 181, 19, BStBl II 1996, 599, unter II.; in BFH/NV 1999, 302, unter 1.; in BFHE 199, 551, BStBl II 2002, 811, unter 1.b bb; vom 17. Oktober 2002 X B 13/02, BFH/NV 2003, 162, unter 2.; vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, unter II.3.b dd; in BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817, unter B.II.2.a).
- 31 Von diesem Grundsatz hat die Rechtsprechung allerdings Ausnahmen gemacht. So kann in der Einschaltung naher Angehöriger in "eigene" Grundstücksgeschäfte des Steuerpflichtigen ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten des Rechts liegen (s. z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 302, unter 2.; in BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817, unter B.II.2.b). Ebenso kann die Weiterveräußerung geschenkter Objekte dem Schenker zugeordnet werden, wenn dieser nach dem Gesamtbild der Verhältnisse das "Geschehen beherrscht hat" und ihm selbst der Erlös aus den Weiterveräußerungen zugeflossen ist (s. z.B. Senatsentscheidungen in BFH/NV 2003, 162, unter 2., und in BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817, unter B.II.2.c und d). Auch können die unentgeltlichen Übertragungen nach den Grundsätzen über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen als unbedeutlich zu qualifizieren sein oder nicht anerkannt werden, wenn sie auf sog. Strohmann-Geschäften bzw. Scheingeschäften i.S. von § 41 Abs. 2 AO beruhen (vgl. Senatsurteil in BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, unter II.3.c, m.w.N.).
- 32 Hiervon unabhängig kommt nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats eine Einbeziehung der an Angehörige schenkweise übertragenen Objekte hinsichtlich der Frage des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze zudem dann in Betracht, wenn der übertragende Steuerpflichtige --bevor er sich dazu entschließt, das Objekt unentgeltlich zu übertragen-- die (zumindest bedingte) Absicht besessen hat, auch diese Objekte am Markt zu verwertern (Urteil in BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, unter II.3.b dd; ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434, Rz 11).
- 33 (2) Das FG hat diese höchstrichterliche Rechtsprechung zutreffend seinem Urteil zugrunde gelegt und für den Streitfall festgestellt, dass die Voraussetzungen der letztgenannten Ausnahme erfüllt sind. Die Sachverhaltswürdigung, der Kläger habe eine (zumindest bedingte) Veräußerungsabsicht auch in Bezug auf das vierte Objekt bereits vor seinem Entschluss besessen, dieses der Klägerin zu schenken, hält einer revisionsrechtlichen Überprüfung stand.

- 34** (a) Ob Tatsachen gegeben sind, die für eine bedingte Veräußerungsabsicht sprechen, hat das FG jeweils im Einzelfall zu prüfen. Welche Tatsachen für eine Widerlegung geeignet sind und welches Gewicht ihnen für die Entscheidung des Streitfalls beizumessen ist, ist Gegenstand der Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG. Erscheint das vom FG aufgrund der festgestellten --und nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen-- Tatsachen gewonnene Ergebnis zumindest als möglich, genügt dies, um einer revisionsgerichtlichen Prüfung standzuhalten (Senatsbeschluss vom 12. September 2007 X B 192/06, BFH/NV 2008, 68, unter 2., m.w.N.). Denn die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG bindet nach § 118 Abs. 2 FGO den BFH, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist. Das gilt nur dann nicht, wenn sie in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar ist, gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstößt oder ihr zu hohe oder zu geringe Anforderungen an die Überzeugungsbildung zu Grunde liegen (BFH-Urteil vom 30. September 2010 IV R 44/08, BFHE 233, 28, BStBl II 2011, 645, Rz 34, m.w.N.).
- 35** (b) Das FG hat seine Würdigung, der Kläger habe auch im Hinblick auf die vierte Eigentumswohnung eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht gehabt, aus der im Internet veröffentlichten Verkaufsanzeige in Bezug auf vier Wohnungen sowie aus dem Gegenschluss zur Aussage des Klägers in der mündlichen Verhandlung abgeleitet, er habe (nur) in Bezug auf die Dachgeschosswohnung die unbedingte Absicht gehabt, diese zu behalten. Dem Vorbringen der Kläger, der Kläger habe nur drei der vier Wohnungen verkaufen wollen, ist es mit der Begründung nicht gefolgt, diese Einschränkung des Maklervertrages sei der Aktenlage nicht zu entnehmen. Diese Gesamtwürdigung, die auf die nach außen gerichteten Verkaufsaktivitäten und nicht auf den behaupteten, für Dritte nicht erkennbaren inneren Vorbehalt des Klägers abstellt, ist möglich und nachvollziehbar, so dass im Einzelfall eine bedingte Veräußerungsabsicht des Klägers angenommen werden kann.
- 36** (c) Dass die bedingte Veräußerungsabsicht des Klägers in Bezug auf die vierte Eigentumswohnung bereits zu einem Zeitpunkt gegeben war, bevor er sich entschieden hat, die vierte Eigentumswohnung zu verschenken, begründet das FG --ebenfalls gut nachvollziehbar-- mit den Aussagen der Kläger in der mündlichen Verhandlung, die es zutreffend würdigt. Dort haben nämlich sowohl der Kläger als auch die Klägerin bekundet, sie könnten nicht genau zeitlich benennen, ab wann in Bezug auf die Eigentumswohnung im Erdgeschoss die Absicht bestanden habe, diese der Klägerin zu schenken. Dazu haben sie wörtlich ausgesagt: "Es dürfte aber im Zusammenhang mit der Durchführung dieser Schenkung gewesen sein, also nicht sehr viele Monate oder Jahre vorher."
- 37** Hierin liegt im Übrigen auch der entscheidende Unterschied zu dem von den Klägern angeführten BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 302. In dem dortigen Rechtsstreit hatte das FG festgestellt, es seien keine ausreichenden Indizien gegeben, die die Behauptung des Klägers widerlegen könnten, dieser habe die Wohnung von vornherein unentgeltlich auf seine Ehefrau übertragen wollen.
- 38** c) Demzufolge stellt die unentgeltliche Übertragung der vierten Eigentumswohnung auf die Klägerin im Streitjahr 2005 bei dem Kläger eine mit dem Teilwert zu erfassende gewinnrealisierende Entnahme dar (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG).
- 39** Es bestehen keine Bedenken gegen die vom FG ermittelte --und zwischen den Beteiligten unstreitige-- Höhe sowohl der gewerblichen Einkünfte des Jahres 2004 als auch des Entnahmegewinns 2005.
- 40** 2. Das FG hat zu Recht einen gewerblichen Grundstückshandel der Klägerin verneint.
- 41** a) Die Veräußerung lediglich eines Objekts kann nur dann zu einem gewerblichen Grundstückshandel führen, wenn auch ein nachhaltiges Handeln des Veräußerers gegeben ist. Zwar kann nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ausnahmsweise Nachhaltigkeit selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Dies ist aber lediglich dann der Fall, wenn die Erfüllung dieses Geschäfts oder Vertrags eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei nachhaltig tätig geworden (ständige BFH-Rechtsprechung, s. z.B. Senatsurteil vom 19. Oktober 2010 X R 41/08, BFH/NV 2011, 245, Rz 27, m.w.N.).
- 42** Nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt hat die Klägerin über ihre Verkaufsbemühungen im ersten Halbjahr 2005 hinaus keine weiteren Einzeltätigkeiten im Hinblick auf ihre Eigentumswohnung ausgeübt, so dass insoweit ein gewerblicher Grundstückshandel der Klägerin im Streitjahr 2005 ausscheidet.
- 43** b) Eine Hinzurechnung der Grundstücksaktivitäten des Klägers bei der Klägerin scheidet ebenfalls aus. Eine Zusammenfassung der Grundstücksaktivitäten von Ehegatten allein aufgrund der Vermutung gleichgerichteter

Interessen wegen der ehelichen Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft ist nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 12. März 1985 1 BvR 571/81, 1 BvR 494/82, 1 BvR 47/83 (BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475) nicht zulässig. Dies wird auch von der Finanzverwaltung anerkannt (s. z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 434, Rz 12). Anhaltspunkte, die Kläger könnten eine über die eheliche Lebensgemeinschaft hinausgehende, zusätzliche enge Wirtschaftsgemeinschaft eingegangen sein, sind dem streitgegenständlichen Sachverhalt nicht zu entnehmen.

II.

- 44** Die Revision des FA ist unzulässig und daher zu verwerfen (§ 126 Abs. 1 FGO).
- 45** Der Inhalt der Revisionsbegründung entspricht nicht den Mindestanforderungen, die gemäß § 120 Abs. 3 FGO an eine Revisionsbegründung zu stellen sind.
- 46** 1. Wendet sich der Revisionskläger gegen die materielle Sicht des FG, so hat er die Umstände zu bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO). Der Revisionskläger muss neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstoßes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Erforderlich ist damit eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 9. März 2016 I R 79/14, BFH/NV 2016, 1039, und vom 11. Januar 2017 VI R 26/15, BFH/NV 2017, 473, Rz 20, m.w.N., sowie die Nachweise bei Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 120 Rz 59, 65; Rüsken in Beermann/ Gosch, FGO § 120 Rz 172 f.).
- 47** 2. Die vom FA vorgelegte Revisionsbegründung entspricht diesen Anforderungen auch nicht ansatzweise. Es ist für den Senat nicht erkennbar, warum das FA das finanzgerichtliche Urteil, in dem seine Auffassung, die Übertragung der vier Eigentumswohnungen führe zu gewerblichen Gewinnen des Jahres 2004 und 2005, geteilt wird, für falsch hält und insoweit der Auffassung ist, das Urteil verletze seine Rechte.
- 48** 3. Der Hinweis des FA, es stelle anheim, die Revision zurückzunehmen, falls der erkennende Senat der Sichtweise des FA folge, ist unbeachtlich. Wer eine Revision zurücknehmen will, muss seine Rücknahmeabsicht hinreichend deutlich machen (BFH-Urteil vom 11. Januar 1994 IX R 9/94, BFH/NV 1995, 220, unter III.2.). Die Rücknahme der Revision ist als Prozesshandlung nur dann wirksam, wenn sie eindeutig und ohne Bedingung erklärt worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 1985 V R 46/84, BFH/NV 1986, 739; s.a. Gräber/ Ratschow, a.a.O., § 125 Rz 7; Dürr in Schwarz/Pahlke, AO/FGO, § 125 FGO Rz 5). Eine solche Rücknahmeerklärung des FA liegt nicht vor.

III.

- 49** Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.
- 50** Legen beide Beteiligten Revision ein, ist die Kostenentscheidung nach dem Grundsatz der einheitlichen Kostenverteilung nach Quoten der Gesamtkosten zu treffen (z.B. BFH-Urteil vom 27. September 2012 III R 70/11, BFHE 239, 116, BStBl II 2013, 544, Rz 36, m.w.N.; Gräber/Ratschow, a.a.O., § 136 Rz 4). Demnach tragen die Kläger die Kosten zu 80 %, da sie insoweit materiell unterlegen sind. Die späte Vorlage des Wertgutachtens durch die Kläger, die im Rahmen der Kostenentscheidung des FG zu berücksichtigen war, ist für die Kosten des Revisionsverfahrens unbeachtlich.
- 51** Der Senat entscheidet über die Revision des FA abweichend von § 126 Abs. 1 FGO durch Urteil. Zwar ist eine unzulässige Revision grundsätzlich durch Beschluss zu verwerfen. Haben aber beide Beteiligte Revision eingelegt, und ist davon die eine unbegründet, die andere unzulässig, kann der Senat insgesamt über beide Revisionen durch Urteil entscheiden (BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 18/06, BFHE 224, 330, BStBl II 2009, 654, unter II.B., m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de