

Urteil vom 05. Mai 2011, IV R 34/08

Gewerblicher Grundstückshandel; ungeteiltes Grundstück mit fünf Mehrfamilienhäusern ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze - Beteiligung eines gewerblich tätigen Gesellschafters an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft - Anforderungen an die Zulässigkeit von Gegenrügen

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 118 Abs 2

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 21. Mai 2008, Az: 1 K 50267/03

Leitsätze

Ein ungeteiltes Grundstück mit fünf freistehenden Mehrfamilienhäusern ist nur ein Objekt im Sinne der zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel dienenden Drei-Objekt-Grenze .

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, die durch Gesellschaftsvertrag vom 15. April 1993 gegründet wurde. Mit Beschluss vom 29. August 1995 wurde sie aufgelöst. Seither befindet sie sich in Liquidation. Gesellschafterinnen und Liquidatorinnen sind Frau M und Frau S, jeweils mit einem Gewinnanteil von 50 %.
- 2 Im Jahr 1993 erwarb die Klägerin ein aus drei Flurstücken bestehendes, insgesamt 4 668 qm großes Grundstück in A. Das Grundstück ging zum 31. Oktober 1993 auf die Klägerin über. Bereits am 16. Juli 1993 war dieser die Baugenehmigung zur Errichtung von fünf Mehrfamilienhäusern mit insgesamt 36 Wohnungen erteilt worden. Architekt war der Ehemann von Frau S, die Bauleitung übernahm der Ehemann von Frau M als Bauunternehmer. Die Errichtung der Wohnungen wurde öffentlich gefördert.
- 3 Mit Schreiben vom 1. September 1994 bot ein Makler einem Interessenten die fünf Mehrfamilienhäuser für ... DM einschließlich Courtage an. Die Fertigstellung sollte Ende 1994 erfolgen. Die voraussichtliche Nettomiete für eine Wohnfläche von 2 268 qm war mit ... DM angegeben; durch auf zehn Jahre festgeschriebene öffentliche Darlehen sollte sich ein anfänglicher jährlicher Zinsvorteil von circa ... DM ergeben.
- 4 Kurz vor Fertigstellung der Wohnungen veräußerte die Klägerin dem Interessenten das Grundstück mit Kaufvertrag vom 15. November 1994 zum 31. Dezember 1994 für ... DM. Die Klägerin verpflichtete sich, die Häuser schlüsselfertig zu errichten und eine Abgeschlossenheitsbescheinigung nach dem Wohnungseigentumsgesetz (WEG) zu beschaffen. Weiterhin übernahm sie die Verpflichtung, das Kaufobjekt bis zum Ablauf des 31. Dezember 1995 vollvermietet zu übergeben, und garantierte dem Käufer für die Jahre 1995 und 1996 eine Nettokaltmiete in Höhe von monatlich ... DM zuzüglich der von den Mietern zu tragenden Nebenkosten unter der Voraussetzung, dass der Käufer mit dem Ehemann der Frau M oder dessen Baubetreuungsgesellschaft für diese Jahre einen Verwaltervertrag bezüglich der 36 Wohnungen abschloss. Außerdem übernahm die Klägerin die Gewährleistung nach der Vergabe- und Vertragsordnung für Bauleistungen, wobei die für bestimmte Leistungen geltende zweijährige Verjährungsfrist auf fünf Jahre verlängert wurde.
- 5 Nachdem der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für das Streitjahr (1994) zunächst einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung festgestellt hatte, gelangte er nach einer Betriebsprüfung zu der Ansicht, die Klägerin sei gewerblich tätig gewesen. Nunmehr stellte das FA für das Streitjahr positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest.
- 6 Dagegen erhob die Klägerin Einspruch. Die Wohnungen hätten dauerhaft vermietet werden sollen, um den Gesellschafterinnen eine angemessene Altersversorgung bieten zu können. Als Hausfrauen hätten sie nur eine

relativ geringe Rente zu erwarten.

- 7** Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, die Klägerin habe einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Im Streitfall sei bereits die Drei-Objekt-Grenze überschritten, weil die Klägerin fünf jeweils freistehende Mehrfamilienhäuser habe bauen lassen und das Grundstück mit sämtlichen aufstehenden Mehrfamilienhäusern schon circa 15 Monate nach dessen Erwerb veräußert habe. Unabhängig davon sprächen aber weitere Umstände für eine insgesamt gewerbliche Betätigung der Klägerin. Die Veräußerung sei von Anfang an im Sinne einer ernsthaft zu verfolgenden Option eingeplant worden. Ein Anzeichen dafür sei der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Grundstückskauf, Bebauung und Verkauf. Zeugenaussagen des Maklers und die äußeren Umstände ließen darauf schließen, dass die Veräußerung schon sehr frühzeitig geplant gewesen sei. Dafür sprächen auch die detaillierten Angaben im Angebot des Maklers vom 1. September/18. Oktober 1994, die darauf schließen ließen, dass nicht lediglich beiläufig über eine mögliche Veräußerung gesprochen worden sei. Zwar sei das Objekt zum Zeitpunkt des Verkaufs bereits weitgehend fertiggestellt gewesen; gleichwohl sei den Restarbeiten mehr als eine lediglich untergeordnete Bedeutung zugekommen. Von Bedeutung seien auch die Gewährleistung für fünf Jahre und die Mietgarantie für zwei Jahre. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1723 veröffentlicht.
- 8** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt.
- 9** Das FG habe gegen den Grundsatz der freien Beweiswürdigung und gegen die Verpflichtung zur Berücksichtigung des Gesamtergebnisses des Verfahrens verstoßen (§ 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) sowie darüber hinaus den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör verletzt (§ 96 Abs. 2 FGO).
- 10** In der Sache habe das FG zu Unrecht angenommen, dass die Klägerin mehr als drei Objekte veräußert habe, weil sie fünf jeweils freistehende Mehrfamilienhäuser habe bauen lassen. Denn sachenrechtlich habe es sich im Zeitpunkt der Veräußerung und auch danach um ein Grundstück gehandelt. Bewertungsrechtlich sei auch das FA ausweislich des Einheitswertbescheides von einer Einheit ausgegangen. Der dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 3. August 2004 X R 40/03 (BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35) zugrunde liegende Sachverhalt sei mit dem hier vorliegenden Streitfall nicht vergleichbar, weil es dort um mehrere Grundstücke in verschiedenen Straßen gegangen sei, die zudem auch noch zu verschiedenen Zeitpunkten erworben oder veräußert worden seien.
- 11** Soweit das FG alternativ von nur einem Objekt ausgegangen sei, habe es an der erforderlichen unbedingten Veräußerungsabsicht gefehlt. Das Angebot des Maklers erlaube keine andere Beurteilung, weil es mit der Veräußererseite nicht abgesprochen worden sei. Die Klägerin habe auch keine Zusatzleistungen von wesentlicher Bedeutung zugesagt, die auf eine von vornherein bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht schließen ließen. Das ergebe sich aus den vom FG unzureichend gewürdigten Zeugenaussagen. Die Klägerin sei nicht aus eigenem Antrieb tätig geworden.
- 12** Die Klägerin beantragt,
den geänderten Feststellungsbescheid für 1994 vom 6. Januar 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27. August 2003 aufzuheben.
- 13** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 14** Sämtliche Objekte seien vorliegend noch in der Bauphase veräußert worden. Es habe sich deshalb um eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit gehandelt, bei der die Klägerin am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen habe. Dies habe das FG in revisionsrechtlich bindender Weise festgestellt. Jedenfalls habe die Klägerin gewerbliche Einkünfte erzielt, weil die Baubetreuungsgesellschaft als verdeckte Mitunternehmerin anzusehen sei. Diese sei zwar keine stimmberechtigte Gesellschafterin der Klägerin gewesen, jedoch laut Gesellschaftsvertrag deren Geschäftsführerin und Vertreterin. Sie habe über Mitunternehmerinitiative verfügt. Außerdem habe sie Mitunternehmerisiko getragen, weil sich entweder aus verdeckten Abreden oder aus dem fehlenden Entgelt für geleistete Dienste ein Ertragsrisiko ergeben habe. Hinzu komme ein Kapitalrisiko, weil sie ohne entsprechende Vergütung einen wesentlichen Beitrag zur Kapitalausstattung der Klägerin geleistet habe und von internen Abreden auszugehen sei.
- 15** Das FG habe die Sachaufklärungspflicht verletzt, indem es eine Beteiligung von Frau S und Herrn M an einem weiteren, größeren Objekt sowie weitere Beteiligungen von Frau S nicht aufgeklärt habe. Hilfsweise macht das FA

geltend, das angefochtene Urteil verstoße gegen Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze, soweit es eine von Anfang an bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht verneint habe.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision der Klägerin ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Zwar beruht das angefochtene Urteil nicht auf einem Verstoß gegen Verfahrensvorschriften (dazu nachfolgend unter II.1.). Entgegen der Auffassung des FG hat die Klägerin jedoch nicht mehr als drei Objekte veräußert und keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben (dazu nachfolgend unter II.2.).
- 17** 1. Das FG hat weder gegen seine Verpflichtung verstoßen, das Gesamtergebnis des Verfahrens zu berücksichtigen, noch hat es den Anspruch der Klägerin auf rechtliches Gehör oder die Sachaufklärungspflicht verletzt.
- 18** a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Das FG muss neben dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung auch den gesamten Akteninhalt und das Ergebnis von Beweiserhebungen jeglicher Art berücksichtigen (vgl. Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 96 Rz 11; Fu in Schwarz, FGO § 96 Rz 12, jeweils m.w.N.).
- 19** b) Das angefochtene Urteil genügt diesen Anforderungen.
- 20** aa) Das FG hat auf das Vernehmungsprotokoll mit den Aussagen der Ehemänner der Gesellschafterinnen der Klägerin und die darauf folgenden Stellungnahmen der Beteiligten ausdrücklich Bezug genommen (S. 5 der Urteilsreinschrift), wie die Klägerin selbst vorgetragen hat; es hat sie also zur Kenntnis genommen. Soweit das FG diese Aussagen seiner Entscheidung nicht zu Grunde gelegt hat, hält es sich im Rahmen der dem Gericht obliegenden freien Beweiswürdigung. Grund dafür ist im Übrigen erkennbar das Näheverhältnis dieser Zeugen zur Klägerseite, wie sich aus der Würdigung der (schriftlichen) Aussage des Käufers im angefochtenen Urteil entnehmen lässt.
- 21** bb) Die Aussage des Maklers hat das FG ebenfalls berücksichtigt. Das ergibt sich aus der Bezugnahme (S. 5 der Urteilsreinschrift); darüber hinaus hat sich das FG damit auch ausdrücklich auseinandergesetzt (S. 9 der Urteilsreinschrift). Unerheblich ist, dass es ihr in bestimmten, von der Klägerin für wesentlich gehaltenen Punkten nicht gefolgt ist. Denn insoweit hält sich das FG ebenfalls im Rahmen der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden freien Beweiswürdigung.
- 22** c) Der Anspruch auf rechtliches Gehör umfasst nach § 96 Abs. 2 FGO in erster Linie das Recht der Verfahrensbeteiligten, sich vor Erlass einer Entscheidung zu den entscheidungserheblichen Tatsachen und Beweisergebnissen zu äußern und dem Gericht auch in rechtlicher Hinsicht alles vorzutragen, was sie für wesentlich halten, sowie Anträge zu stellen. Diesen Ansprüchen entspricht die Pflicht des Gerichts, die Ausführungen und Anträge zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen (Gräber/ Ruban, a.a.O., § 119 Rz 10a; Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 119 FGO Rz 183, jeweils m.w.N.).
- 23** d) Auch diese Pflicht hat das FG nicht verletzt.
- 24** aa) Es war Sache der Klägerin, sich zu den entscheidungserheblichen Fragen zu äußern, soweit sie dies für erforderlich hielt. Eines besonderen Hinweises an die fachkundig vertretene Klägerin auf die Bedeutung des zeitlichen Zusammenhangs zwischen Erwerb und Veräußerung des Grundstücks bedurfte es daher nicht. Soweit das FG dem Vorbringen der Gesellschafterinnen der Klägerin und den Aussagen ihrer Ehemänner sowie teilweise der Aussage des Maklers nicht gefolgt ist, ist dies erkennbar nicht auf eine fehlende Kenntnisnahme, sondern auf eine andere Beweiswürdigung zurückzuführen.
- 25** bb) Die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG bindet den BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO, wenn sie zumindest möglich ist (BFH-Urteil vom 5. September 2000 IX R 33/97, BFHE 192, 559, BStBl II 2000, 676, unter II.2.a (3), m.w.N.). Daran fehlt es nur, wenn sie in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar ist, gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstößt oder ihr zu hohe Anforderungen an die Überzeugungsbildung zu Grunde liegen (BFH-Urteile vom 18. Juni 1993 V R 101/88, BFH/NV 1994, 746; vom 23. August 1994 VII R 93/93, BFH/NV 1995, 572; vom 9. Juli 2003 IX R 30/00, BFH/NV 2004, 1382). Derartige Verstöße liegen jedoch nicht vor; sie

ergeben sich weder aus dem Vortrag der Klägerin und des FA noch aus den Akten. Darin, dass das FG die Beweise anders gewürdigt hat, als die Klägerin oder das FA es für richtig halten, liegt kein Verfahrensfehler.

- 26** e) Auch die vom FA erhobene Rüge mangelnder Sachaufklärung greift nicht durch. Das FA hätte sie bereits vor dem FG geltend machen müssen, wenn es eine weitere Sachaufklärung für erforderlich hielt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 10. Oktober 2007 IV B 130, 131/06, BFH/NV 2008, 233). Zwar ist das FA als Revisionsbeklagter grundsätzlich befugt, sog. Gegenrügen zu erheben (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 1970 IV R 72/69, BFHE 99, 218, BStBl II 1970, 497). Da für die Zulässigkeit dieser Rügen die gleichen Anforderungen wie für Verfahrensrügen des Revisionsklägers gelten (vgl. BFH-Urteil vom 11. Februar 2004 II R 43/01, BFH/NV 2004, 922, m.w.N.), können im Wege der Gegenrüge nur solche Tatsachen in das Revisionsverfahren eingeführt werden, die nicht aufgrund der prozessualen Mitwirkungspflicht schon vor dem FG hätten geltend gemacht werden können und müssen (vgl. BFH-Urteil vom 4. Mai 1977 I R 27/74, BFHE 123, 20, BStBl II 1977, 802). Das FA hat nicht dargetan, dass es schon vor dem FG wenigstens hilfsweise auf die nunmehr für aufklärungsbedürftig gehaltenen Tatsachen hingewiesen hat. Soweit es sich daran durch das Steuergeheimnis gehindert sah, kann dem nicht gefolgt werden (vgl. § 30 Abs. 4 Nr. 1 der Abgabenordnung --AO--); im Übrigen gelten insoweit im vorliegenden Revisionsverfahren keine anderen Maßstäbe. Auf die Entscheidungserheblichkeit der für aufklärungsbedürftig gehaltenen Tatsachen --gegen die erhebliche Bedenken bestehen-- kommt es daher nicht an.
- 27** 2. Der Senat folgt dem FG jedoch nicht darin, dass die Klägerin einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat.
- 28** a) Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf (BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 8, 9/07, BFH/NV 2009, 923, unter II.B. der Gründe, m.w.N.).
- 29** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird bei Grundstücksverkäufen die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn 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 (u.a. BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 25/08, BFHE 228, 509, BStBl II 2010, 622, unter II.3.b aa der Gründe, m.w.N.). Die typischen gewerblichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken unterscheiden sich von der privaten Vermögensverwaltung durch die beim Erwerb oder zum Zeitpunkt der Bebauung bestehende Veräußerungsabsicht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.1., C.III.2. und C.III.4. der Gründe).
- 30** bb) Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der BFH für den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels mit Urteil vom 9. Dezember 1986 VIII R 317/82 (BFHE 148, 480, BStBl II 1988, 244) die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.2. der Gründe). Sie dient der Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen und ist ein gewichtiges Indiz für oder gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht (vgl. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291, unter 2.a der Gründe).
- 31** (1) Danach liegt in der Regel ein gewerblicher Grundstückshandel vor, sofern mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren zwischen Anschaffung und Verkauf veräußert werden (u.a. BFH-Urteil in BFHE 228, 509, BStBl II 2010, 622, unter II.3.b aa der Gründe). Entsprechendes gilt bei der Bebauung von Grundstücken (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.3. und C.III.5. der Gründe). In diesen Fällen ist der Zeitraum zwischen der Errichtung der Objekte einerseits und ihrem Verkauf andererseits maßgeblich (u.a. BFH-Urteil vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238; BFH-Beschluss vom 28. Juli 2005 X B 21/05, BFH/NV 2005, 1806, unter 2.a der Gründe). Trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ist ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen, die derartig gewichtig erscheinen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung zukommt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe).
- 32** (2) Der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings nur Indizwirkung zu. Daher können auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Allerdings kann

in solchen Fällen nach den im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 niedergelegten Grundsätzen ein gewerblicher Grundstückshandel nur unter besonderen Voraussetzungen vorliegen (BFH-Urteil vom 27. September 2006 IV R 39, 40/05, BFH/NV 2007, 221, unter II.3.a bb der Gründe). So verhält es sich, wenn bereits beim Erwerb der Grundstücke feststeht, dass sie zur Veräußerung bestimmt sind; eine bedingte Veräußerungsabsicht genügt hierzu nicht (BFH-Urteil vom 15. April 2004 IV R 54/02, BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868, unter II.1.b bb der Gründe). Gleiches gilt, wenn der Veräußerer Aktivitäten zur Erhöhung des Grundstückswertes --wie etwa die Bebauung-- zu einem Zeitpunkt entfaltet, zu dem zweifelsfrei erwiesen ist, dass das Grundstück aus seinem Vermögen ausscheiden soll oder bereits ausgeschieden ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe; BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, unter 3.b der Gründe). Das bedeutet, dass der (unbedingte) Entschluss zur Grundstücksveräußerung spätestens bei Abschluss der auf die Bebauung gerichteten Verträge gefasst worden sein muss (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791). Für eine gewerbliche Betätigung kann außerdem der Umstand sprechen, dass das Bauunternehmen des Steuerpflichtigen erhebliche Leistungen für den Bau erbringt, die nicht wie unter Fremden abgerechnet werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe). Die Beispiele beruhen auf der Rechtsansicht, dass es der Drei-Objekt-Grenze nicht bedarf, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten, die in ihrer Gesamtheit das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllen, mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 923, unter II.B.1.a der Gründe, m.w.N.).

- 33** b) Im Streitfall hat die Klägerin --entgegen der Auffassung des FG-- nur ein Objekt veräußert und damit die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten, weil die fünf Mehrfamilienhäuser auf einem ungeteilten Grundstück standen.
- 34** aa) Selbständiges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze ist grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem WEG), und zwar unabhängig von seiner Größe, seinem Wert und anderen Umständen (u.a. BFH-Urteile in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d aa der Gründe; vom 12. Juli 2007 X R 4/04, BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885, unter B.II.1.a der Gründe; in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c cc der Gründe, jeweils m.w.N.). Hierbei folgt nach ständiger Rechtsprechung die selbständige Veräußerbarkeit grundsätzlich der sachenrechtlichen Qualifizierung (BFH-Urteile in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d aa der Gründe; in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c cc der Gründe). Die dem Grundsatz nach an das bürgerliche Recht anknüpfende Bestimmung des "Objekts" wird allerdings durch wirtschaftliche Gesichtspunkte unter Beachtung der Verkehrsanschauung geprägt (BFH-Urteil in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.4.a der Gründe).
- 35** bb) Grundstück im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) und der Grundbuchordnung (GBO) und damit Grundstück im Rechtssinne (Grundbuchgrundstück) ist ein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes unter einer besonderen Nummer oder nach § 3 Abs. 5 GBO gebucht ist (Palandt/Bassenge, Bürgerliches Gesetzbuch, 70. Aufl., Überblick vor § 873 Rz 1). Die Grundstücke werden im Grundbuch nach dem Liegenschaftskataster benannt (§ 2 Abs. 2 GBO). Von dem Grundbuchgrundstück zu unterscheiden ist das Flurstück als Begriff des Vermessungs- und Katasterwesens. Dabei handelt es sich um einen Teil der Erdoberfläche, der von einer in sich zurücklaufenden Linie umschlossen und im Liegenschaftskataster unter einer besonderen Nummer geführt wird. Ein Grundbuchgrundstück kann aus mehreren Flurstücken bestehen, nicht aber umgekehrt (Palandt/Bassenge, a.a.O., Überblick vor § 873 Rz 1).
- 36** cc) Davon ausgehend hat der BFH wiederholt entschieden, dass mehrere Gebäude auf einem ungeteilten (Grundbuch-)Grundstück nicht als selbständige Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze angesehen werden können. So ist nach dem BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 IX R 56/99 (BFHE 204, 93, BStBl II 2004, 227, unter II.1.c der Gründe) die Teilung eines mit zwei Doppelhaushälften bebauten Grundstücks Voraussetzung für das Entstehen selbständiger Objekte. Damit übereinstimmend hat der BFH im Beschluss vom 25. Mai 2007 XI B 187/06 (juris) eine Häuserzeile als nur ein selbständig veräußerbares Objekt angesehen. Dementsprechend ist der Senat auch bei zwei Gewerbehallen und einem Bürogebäude, die auf einem Grundstück im grundbuchtechnischen Sinne errichtet wurden, von (nur) einem Objekt ausgegangen (Urteil in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c cc der Gründe).
- 37** Zwar hat der BFH im Urteil in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d, II.4.a und II.4.b der Gründe entschieden, dass aneinandergrenzende, rechtlich selbständige Mehrfamilienhausgrundstücke grundsätzlich jeweils gesonderte wirtschaftliche Einheiten sind, die auch durch eine Vereinigung/Zuschreibung nach § 890 BGB, §§ 3 ff. GBO nicht zu einem einzigen Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze werden können. Die Grundsätze dieses Urteils lassen sich jedoch auf die vorliegend zu entscheidende Frage nicht übertragen. Denn im Streitfall geht es nicht um rechtlich

selbständige Mehrfamilienhausgrundstücke. Vielmehr kommt es vorliegend darauf an, ob die Errichtung von fünf Mehrfamilienhäusern auf einem ungeteilten Grundstück zur Entstehung von jeweils selbständigen Objekten geführt hat. Soweit dem Urteil in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35 zu entnehmen sein sollte, dass auch in einem solchen Fall von fünf Objekten im Sinne der Objektzählung auszugehen wäre, wäre dies mit der vorstehend dargestellten Rechtsprechung nicht vereinbar; die Frage war im damaligen Urteilsfall auch nicht entscheidungserheblich. Der Senat könnte sich einer solchen Auslegung aus den dargestellten Gründen auch nicht anschließen.

- 38** dd) Im Streitfall ist danach von nur einem Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze auszugehen. Denn die Klägerin hat ein ungeteiltes Grundstück mit fünf freistehenden Mehrfamilienhäusern veräußert.
- 39** c) Besondere Umstände von solchem Gewicht, dass trotz mangelnder Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen wäre, ergeben sich aus den Feststellungen des FG nicht.
- 40** aa) Soweit das FG aus der Marktgängigkeit des Objekts und dem zeitlichen Zusammenhang zwischen Grundstücksübergabe an die Klägerin, Angebot des Maklers und Verkaufszeitpunkt abgeleitet hat, schon vor Beginn der Bebauung sei der Verkauf "im Sinne einer ernsthaft zu verfolgenden Option eingeplant" gewesen, ergibt sich daraus keine unbedingte Veräußerungsabsicht. Denn die Klägerin hat nach den Feststellungen des FG auf der anderen Seite zugleich auch die Option zur Vermietung verfolgt, unabhängig davon, ob das "eher nachrangig" geschehen ist, wie das FG meint.
- 41** bb) Sollte das angefochtene Urteil gleichwohl --anders als das FA meint-- dahingehend zu verstehen sein, dass das FG von einer von Anfang an bestehenden unbedingten Veräußerungsabsicht ausgegangen ist, wäre der erkennende Senat daran nicht nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Denn das FG hätte damit gegen gesichertes Erfahrungswissen verstoßen (s. oben unter II.1.d bb).
- 42** (1) Der Umstand, dass es sich um ein "infolge von Wohnungsknappheit und öffentlicher Förderung nachgefragtes und marktgängiges Vermietungsobjekt" gehandelt hat, ist weder für sich noch im Zusammenhang mit den weiteren vom FG angeführten Gründen geeignet, einen Rückschluss auf eine vom Beginn der Bebauung an bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht zu erlauben. Denn diese Gesichtspunkte lassen sich ebenso gut für die nach Angaben der Klägerin bestehende Vermietungsabsicht zum Zwecke der Alterssicherung der Gesellschafterinnen heranziehen.
- 43** (2) Auch der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung des Grundstücks lässt weder für sich gesehen noch im Zusammenhang mit der Marktgängigkeit auf das Bestehen einer unbedingten Veräußerungsabsicht schließen. Das Urteil des X. Senats des BFH vom 15. März 2005 X R 39/03 (BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817) erlaubt insoweit keine andere Beurteilung (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 923, unter II.B.2.a der Gründe, m.w.N.). Denn auch wenn zwischen dem Erwerb oder der Bebauung einerseits und dem Sichtbarwerden des Veräußerungsentschlusses andererseits nur wenige Wochen liegen, ist nicht ausgeschlossen, dass es während dieser Zeit hinsichtlich der beabsichtigten Verwertung des Grundstücks zu einem Sinneswandel gekommen ist.
- 44** cc) Auch die vom FG angeführten, von der Klägerin in unbedingter Veräußerungsabsicht übernommenen Leistungen --die Verpflichtung zur schlüsselfertigen Erstellung der Gebäude, die Übernahme der Gewährleistung für die Dauer von fünf Jahren, die Mietgarantie und die Verpflichtung zur Einholung der Abgeschlossenheitsbescheinigung-- sind nicht von solchem Gewicht, dass sie einen gewerblichen Grundstückshandel trotz Nichtüberschreitens der Drei-Objekt-Grenze begründen könnten.
- 45** (1) Denn zum einen sind dazu nur Leistungen von einem Gewicht geeignet, wie es etwa die Bebauung hat (vgl. oben unter II.2.a bb (2); BFH-Urteile vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter II.2.c der Gründe, und vom 19. Februar 2009 IV R 10/06, BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.c ff der Gründe, zur Nachhaltigkeit).
- 46** (2) Zum anderen genügt es nicht, dass die unbedingte Veräußerungsabsicht zu Beginn der jeweiligen Arbeiten vorgelegen hat. Maßgeblich ist vielmehr der Zeitpunkt, zu dem sich die Klägerin bei der (jeweiligen) Auftragsvergabe rechtlich gebunden hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2009, 923, unter II.B.2.b der Gründe, m.w.N.).
- 47** (3) Zwar lässt sich dem angefochtenen Urteil weder genau entnehmen, von welchem Zeitpunkt an die Klägerin in unbedingter Veräußerungsabsicht tätig geworden ist, noch, wann die Aufträge für die zu diesem Zeitpunkt noch nicht erledigten (Rest-)Arbeiten erteilt worden sind. Die Mehrfamilienhäuser waren jedoch nach den Feststellungen des FG zu dem Zeitpunkt bereits weitgehend fertiggestellt, an dem die Klägerin die Verpflichtung gegenüber dem

Käufer übernommen hat. Die später vergebenen Restarbeiten können daher nicht mehr von solchem Gewicht gewesen sein, dass deshalb ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen wäre.

- 48** d) Die Klägerin hat daher die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum gewerblichen Grundstückshandel nicht überschritten. Auf die Frage, ob sie nachhaltig und unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tätig geworden ist, kommt es bei dieser Sachlage nicht an.
- 49** e) Das Vorbringen des FA, die Klägerin habe gewerbliche Einkünfte erzielt, weil eine verdeckte Mitunternehmerschaft mit der gewerblich tätigen Baubetreuungsgesellschaft bestanden habe, rechtfertigt keine andere Beurteilung.
- 50** aa) Zum einen hat das FA in dem nach der Betriebsprüfung ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung, gegen den sich die Klägerin im vorliegenden Verfahren wegen der Feststellung gewerblicher Einkünfte wendet, nach §§ 179 Abs. 2 Satz 2, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO festgestellt, dass (nur) Frau S und Frau M als Mitunternehmerinnen an der Klägerin beteiligt waren. Die Rechtmäßigkeit dieses Bescheides kann sich deshalb schon aus verfahrensrechtlichen Gründen nicht aus der nunmehr behaupteten (verdeckten) Beteiligung eines weiteren Mitunternehmers ergeben.
- 51** bb) Zum anderen führt --anders als das FA offenbar annimmt-- die Beteiligung eines oder mehrerer gewerblich tätiger Gesellschafter an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft auch nicht dazu, dass die Tätigkeit dieser Gesellschaft insgesamt als gewerblich anzusehen wäre (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.2.; vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b bb).
- 52** 3. Die Revision der Klägerin hat daher Erfolg. Der Senat entscheidet in der Sache selbst. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de