

Auch ein einziger Verkauf kann schon gewerblicher Grundstückshandel sein

Auch die Planung und der Verkauf nur eines einzigen Grundstücks kann bereits dem „gewerblichen Grundstückshandel“ zuzurechnen sein — mit der Folge, dass das Finanzamt Gewerbesteuer berechnen darf. (Normalerweise wird von gewerblicher Tätigkeit erst ausgegangen, wenn mindestens 4 Objekte an- und verkauft worden sind. Hier aber hatte eine selbständige Unternehmerin ein großes Grundstück gekauft und darauf mehrere Hallen sowie ein Bürogebäude errichtet, die sämtlich verkauft wurden. Nach Feststellung des BFH hat sie dabei Bauanträge eingereicht, Bauaufträge erteilt, Miet- und Kreditverträge abgeschlossen sowie Planungsarbeiten für den Bürokomplex erledigen lassen. Da bedürfe es „keiner weiteren Erläuterung, dass sie eine Vielzahl von Aktivitäten unternommen“ habe, „die in ihrer Summe bei weitem die Einzeltätigkeiten überschreiten, die für den Bau nur eines Hauses erforderlich“ seien.

Quelle: Wolfgang Büser

Voraussetzungen für ein Überschreiten des Bereichs der privaten Vermögensverwaltung bei Nichtüberschreiten der Drei-Objekt-Grenze in Fällen der Grundstücksbebauung; Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels bei Veräußerung von weniger als vier Objekten und bei einer langfristigen Vermietung dieser Gebäude; Anforderungen an die nachhaltige Betätigung i.R.e. Annahme eines Gewerbebetriebs

Gericht: BFH

Datum: 17.12.2008

Aktenzeichen: IV R 77/06

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2008, 48827

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 08.07.2005 - AZ: 3 K 552/04

Rechtsgrundlagen:

§ 15 Abs. 2 S. 1 EStG

§ 44 FGO

Fundstellen:

BFHE 224, 233 - 242

BFH/NV 2009, 1007-1010

BFH/PR 2009, 254

BStBl II 2010, 791-795 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2009, 791-795

DB 2009, 1102-1105

DStR 2009, 963-967

DStRE 2009, 632

DWW 2009, 278
EStB 2009, 189
FR 2009, 864-868
GStB 2009, 25
HFR 2009, 877-880
KÖSDI 2009, 16510
NJW 2009, 2622-2624
NotBZ 2009, 381
NWB 2009, 1466
NWB direkt 2009, 528
NZG 2009, 880
NZG 2009, 743
NZM 2009, 831
RdW 2009, 521-524
SJ 2009, 4
StB 2009, 177
StBp 2009, 180
StBW 2009, 2
StuB 2009, 401
StX 2009, 309-310
ZfIR 2009, 565-569
Jurion-Abstract 2008, 223513 (Zusammenfassung)

BFH, 17.12.2008 - IV R 77/06

Amtlicher Leitsatz:

1. Bei Nichtüberschreiten der Drei-Objekt-Grenze wird in Fällen der Grundstücksbebauung der Bereich der privaten Vermögensverwaltung nur überschritten, wenn der (unbedingte) Entschluss zur Grundstücksveräußerung spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses der auf die Bebauung gerichteten Verträge gefasst worden ist.
2. Zur Frage der Nachhaltigkeit bei Errichtung mehrerer Gebäude auf einem --im Anschluss an die Bebauung veräußerten-- Grundstück.

Gründe

1 I.

Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --AB-GbR-- als gewerbliche Grundstückshändlerin tätig geworden ist.

2 1.

In der im Jahre 1991 gegründeten Klägerin, deren Zweck nach dem Gesellschaftsvertrag im Kauf und der Verwaltung von Immobilien aller Art bestand, waren Frau A mit 20% sowie Frau B und --als Treugeberin-- Frau C mit jeweils 40% beteiligt. Die Ehegatten der Gesellschafterinnen waren z.T. als Geschäftsführer von Immobilien- und Projektentwicklungsunternehmen tätig (u.a. P-GmbH). Frau B ist darüber hinaus mit einem Anteil von 50% Gesellschafterin der H-OHG, die in den Jahren 1992 bis 1994 das zuvor erworbene Grundstück B mit einer Wohnanlage bebaut und --nach Teilung in neun Eigentumswohnungen-- sämtliche Wohneinheiten veräußert hat.

3 2.

Die Klägerin kaufte am 16. März 1991 zwei nebeneinander gelegene unbebaute Grundstücke in S mit einer Größe von rd. 14 057 qm sowie 455 qm, die nach Erwerb zu einem Grundstück im rechtlichen Sinne (Grundbuchgrundstück) vereinigt wurden.

4 a)

Auf dem Grundstück errichtete die Klägerin nach ihren Planungen zwei Gewerbehallen (Bauantrag 17. Mai 1991) und ein Bürogebäude (Bauantrag 10. März 1992). Mit Bauvertrag vom 8. Juli 1991 wurde der Auftrag zur schlüsselfertigen Errichtung der ersten Halle (Fertigstellung: Oktober 1991) sowie am 1. Juli 1992 derjenige für die zweite Halle (Fertigstellung: September 1992) erteilt. Beide Gebäude wurden bereits vor Fertigstellung an verschiedene Firmen auf die Dauer von zehn Jahren vermietet.

5 b)

Am 17. Februar 1992 wurde der Planungsauftrag für das zu errichtende Bürogebäude an ein Architektenbüro erteilt, dem auch die Bauüberwachung und Bauleitung oblag. Das Gebäude wurde Anfang Dezember 1992 fertig gestellt; gleich den Hallen wurde es ebenfalls schon vor Fertigstellung auf die Dauer von zehn Jahren vermietet (Februar 1992).

6 c)

Sowohl der Grundstückserwerb als auch die Baukosten wurden in vollem Umfang mit kurzfristigen Krediten finanziert. Lt. Steuerakten waren drei dieser Kredite (Verträge vom Mai 1991 sowie Januar und Juni 1992) nicht befristet und ohne Kündigungsfrist täglich kündbar. Ein weiterer Darlehensvertrag wurde für die Zeit von 20. Oktober bis 1. Dezember 1992 abgeschlossen.

7 d)

Aufgrund der Ende Mai 1991 getroffenen mündlichen Abrede ist die P-GmbH beauftragt worden, alle erforderlichen Abstimmungen mit den am Projekt beteiligten Mietern, Vermietern, Baufirmen und Behörden wahrzunehmen. Die Vereinbarung wurde von der P-GmbH schriftlich bestätigt. Hierbei wurde klargestellt, dass sich die Klägerin "jegliche Investitionsentscheidungen" sowie den "Abschluss (der) Verträge in eigener Zuständigkeit" vorbehalte.

8 e)

Spätestens im Oktober 1992 wurde die Klägerin von der D-KG aus H um ein notarielles Kaufangebot für das Grundstück auf der Grundlage des 12,5-fachen der Jahresnettomiete gebeten. Am 21. Oktober 1992 erteilte die Klägerin zu Gunsten einer GbR ein notarielles Angebot zum Abschluss eines Grundstückskaufvertrags zum Gesamtpreis von (brutto) 8 023 948 DM. Unter Abschn. III der Erklärung wurde die Abnahme/Gewährleistung des Bauvorhabens geregelt. Die Klägerin hatte hiernach für fünf Jahre die Gewährleistung nach den Regeln des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) übernommen; die Verpflichtung war durch Bürgschaften über zwei Jahre gesichert. Das Angebot wurde am 10. Dezember 1992 angenommen.

9 3.

Mit Bescheid vom 18. Dezember 1997 erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) einen (Erst-)Bescheid, mit dem der Gewerbesteuermessbetrag 1992 auf 113 835 DM festgesetzt wurde. Hiergegen hat die Klägerin am 22. Dezember 1997 Einspruch eingelegt.

10 a)

Bereits zuvor hatte das FA u.a. für das Jahr 1992 einen Gewinnfeststellungsbescheid erlassen. Die hiergegen gerichtete Klage hatte lediglich insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) den Gewinn auf 1 689 785 DM herabsetzte. Die Revision wurde vom Bundesfinanzhof (BFH) mit Beschluss vom 9. Februar 2004 VIII R 56/03 ([...]) wegen Fristversäumnis als unzulässig verworfen.

11 b)

Das FA legte daraufhin auch der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags den vom FG im Verfahren betreffend die Gewinnfeststellung 1992 ermittelten Gewinn zugrunde und erließ am 3. Mai 2004 einen Änderungsbescheid (Gewerbesteuermessbetrag nur noch: 87 145 DM), der Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreits ist. Mit dem Erlass dieses (Änderungs-)Bescheids betrachtete das FA --ausweislich eines Schreibens vom 6. April 2004 an die Klägerin-- den Einspruch vom 22. Dezember 1997 als "erledigt". Den daraufhin gegen den Änderungsbescheid erhobenen (zweiten) Einspruch vom 4. Juni 2004 hat das FA als unbegründet zurückgewiesen.

12 c)

Die Klage wurde vom FG abgewiesen. Die Vorinstanz führte u.a. aus, dass nach der Rechtsprechung des BFH auch bei Veräußerung von weniger als vier Objekten ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen könne. Von Letzterem sei im Streitfall --ungeachtet der Begrenzungen des Gesellschaftszwecks-- auszugehen, weil die Klägerin das Grundstück nur 21 Monate nach dem Erwerb bebaut und veräußert habe. Zu berücksichtigen seien insoweit nicht nur die umfangreichen Planungs-, Genehmigungs-, Koordinierungs- und Finanzierungsmaßnahmen, sondern auch, dass die Klägerin noch vor Fertigstellung des Bürogebäudes ein verbindliches Verkaufsangebot abgegeben habe. Dies lasse auf eine zumindest bedingte Verkaufsabsicht schließen; nicht erforderlich sei, dass eine von Anfang an bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht nachgewiesen werde. Ergänzend komme hinzu, dass die Klägerin bei der Finanzierung nicht nur ihre Mieteinnahmen berücksichtigen können. Zudem sei sie nur kurzfristige Darlehensverpflichtungen eingegangen und habe sich somit die Möglichkeit erhalten, die Kredite im Veräußerungsfalle sofort abzulösen. Auch könne nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Klägerin sich nicht auf die Abtretung ihrer Ansprüche gegen die Handwerker beschränkt, sondern gegenüber der Käuferin Gewährleistungsverpflichtungen übernommen habe, die üblicherweise nur von Bauunternehmen getragen würden. Der Umstand der langfristigen Vermietung der Gebäude stehe der Annahme eines Gewerbebetriebs nicht entgegen, da sich für vermietete Objekte leichter (solche) Käufer finden ließen, die nicht beabsichtigten, die Gebäude selbst zu nutzen.

13 4.

Mit der vom BFH zugelassenen Revision (Beschluss vom 16. März 2006 VIII B 156/05 , nicht veröffentlicht --n.v.--) macht die Klägerin im Wesentlichen geltend, dass das vorinstanzliche Urteil

sie zum einen deshalb in ihren Rechten verletze, weil die Annahme eines Gewerbebetriebs eine nachhaltige Betätigung (§ 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) --d.h. ein Handeln in Wiederholungsabsicht-- erfordere. Das FG habe dieses Merkmal entweder nicht geprüft oder sei jedenfalls (stillschweigend) davon ausgegangen, dass auch eine Vielzahl von Tätigkeiten auf der sog. Beschaffungsseite eine nachhaltige Tätigkeit begründen könne. Nach der Rechtsprechung des BFH komme es hingegen ausschließlich auf die mit dem Verkaufsvorgang entfalteten Aktivitäten an. Im Streitfall sei das Merkmal der Nachhaltigkeit demnach zu verneinen, da die Klägerin den Verkauf des Grundstücks nicht aktiv betrieben habe (keine Anzeigen, kein Maklerauftrag). Sollte das Urteil der Vorinstanz insoweit einen anderen Eindruck vermitteln, sei eine Zurückverweisung der Sache zum Zwecke der weiteren Sachverhaltsaufklärung geboten. Zum anderen --so die Klägerin-- habe sich das FG nicht mit der Feststellung einer nur bedingten Verkaufsabsicht begnügen dürfen; der Bereich der Vermögensverwaltung werde in Fällen der Veräußerung von weniger als vier Objekten vielmehr nur dann verlassen, wenn der Steuerpflichtige eine unbedingte Absicht zur Veräußerung gehabt habe. Da aber an deren Feststellung strenge Anforderungen zu stellen seien, könne ein Verkaufsangebot erst kurz vor Fertigstellung des Gebäudes (hier: Bürogebäude) keine Indizwirkung zu Gunsten einer unbedingten Veräußerungsabsicht entfalten. Gleiches gelte für den Umstand der kurzfristigen Finanzierung. Diese sei wegen der Hochzinsphase Anfang der 90er Jahre (des letzten Jahrhunderts) sinnvoll gewesen; auch werde eine langfristige Finanzierung üblicherweise erst dann vorgenommen, wenn die Höhe der Baukosten und Mieteinnahmen feststünden. Schließlich könne auch den Gewährleistungsgarantien der Klägerin schon deshalb kein Gewicht beigemessen werden, weil die Klägerin durch entsprechende Rückgriffsansprüche gegenüber dem Bauhandwerker gesichert gewesen sei.

14 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das Urteil der Vorinstanz sowie den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 1992 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2004 aufzuheben.

15 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

16 II.

Die Revision ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

17 1.

Die Klage war zulässig, da sie erst nach Abschluss des teilweise erfolglosen Vorverfahrens i.S. von § 44 Abs. 1 FGO erhoben worden ist.

18 Zwar hat das FA zu Unrecht angenommen, dass sich mit dem Erlass des Teilabhilfebescheids vom 3. Mai 2004 der zunächst eingelegte Einspruch (vom 22. Dezember 1997) erledigt habe; es hat deshalb ausweislich der Begründung der Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2004 (dort S. 3) über den von der Klägerin eingelegten "zweiten Einspruch" (vom 4. Juni 2004) entschieden. Die Auffassung ist rechtsirrig, da der Änderungsbescheid vom 3. Mai 2004 (Teilabhilfebescheid) nach § 365 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) --d.h. kraft Gesetzes-- zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden ist und demnach der "zweite Einspruch" unzulässig war (Birkenfeld/Steinhauff in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 365 AO Rz 104, § 44 FGO Rz 202; zum Vollabhilfebescheid vgl. § 367 Abs. 2 Satz 3 AO ; BFH-Urteil vom 18. April 2007 XI R 47/05 , BFHE 217, 18, BStBl II 2007, 736). Hiervon unberührt bleibt indes, dass das FA --ungeachtet seines Irrtums über die Fortdauer des ursprünglichen Einspruchsverfahrens-- den Steuerverwaltungsakt (hier: Teilabhilfebescheid), der später --durch die Klageerhebung-- zum Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens geworden ist, einer erneuten außergerichtlichen Überprüfung

unterzogen hat (vgl. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 44 Rz 10). Demgemäß genügt auch die Einspruchsentscheidung vom 17. Juni 2004 dem Regelungszweck des § 44 FGO, der in Verbindung mit den Bestimmungen zum außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren (vgl. §§ 347, 367 AO) nicht nur aus Sicht des Rechtsschutzsuchenden in der Eröffnung eines weiteren außergerichtlichen Rechtsschutzverfahrens, sondern vor allem auch darin besteht, der Verwaltung die Möglichkeit zur Selbstkontrolle zu geben und das Gericht vor nicht hinreichend vorbereiteten und damit vermeidbaren Klagen zu schützen (sog. Filterfunktion; vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Januar 1985 GrS 1/83, BFHE 143, 112, BStBl II 1985, 303; Gräber/von Groll, a.a.O., § 44 Rz 7; Steinhilber in HHSp, § 44 FGO Rz 43, m.w.N.).

19 **2.**

Bei seiner Entscheidung über die zwischen den Beteiligten materiell umstrittene Frage, ob die Klägerin einen gewerblichen Grundstückshandel (§ 15 Abs. 2 EStG) unterhalten hat und deshalb der aus der Grundstücksveräußerung erzielte Gewinn der Gewerbesteuer unterliegt (§ 2 Abs. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--), ist die Vorinstanz zutreffend davon ausgegangen, dass hierüber im Rahmen des anhängigen Verfahrens betreffend den Gewerbesteuermessbetrag ohne Bindung an das zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung ergangene und rechtskräftig gewordene finanzgerichtliche Urteil zu entscheiden ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 22. Mai 1974 I R 169/72, BFHE 113, 340, BStBl II 1975, 37; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 6. Aufl., § 7 Rz 1, m.w.N.). Das FG hat jedoch die Anforderungen an das Vorliegen eines solchen Gewerbebetriebs verkannt.

20 **a)**

Nach § 15 Abs. 2 EStG 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.

21 **b)**

Im Streitfall ist die Klägerin nicht nur selbständig, sondern auch unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tätig geworden. Letzteres kann auch bei nur einem Verkaufsgeschäft zu bejahen sein. Erforderlich ist lediglich eine unternehmerische Marktteilnahme in dem Sinne, dass der Verkäufer sich insoweit an den allgemeinen Markt wendet, als er an jeden, der die Kaufbedingungen erfüllt, verkaufen will (BFH-Urteil vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter II.1. der Gründe). Hiervon ist auch im Streitfall auszugehen, da die Adressatin des Verkaufsangebots der Klägerin von der D-KG benannt worden ist.

22 **c)**

Der vom FG festgestellte Sachverhalt erlaubt jedoch keine Entscheidung darüber, ob die Klägerin die Grenze der Vermögensverwaltung überschritten hat (dazu nachfolgend zu aa). Demnach kann der Senat auch das Vorliegen einer nachhaltigen Betätigung i.S. von § 15 Abs. 2 EStG nicht beurteilen (s. nachfolgend zu bb).

23 **aa)**

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird 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 (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617).

24 aaa)

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat der BFH mit Urteil vom 9. Dezember 1986 VIII R 317/82 (BFHE 148, 480, 483, BStBl II 1988, 244) 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 sei, desto weniger sei anzunehmen, dass der Zweck der Vermögensmehrung durch Umschichtung (Ausnutzung substantieller Vermögenswerte) im Vordergrund stehe. Eine zahlenmäßige Begrenzung auf drei Wohneinheiten trage der gebotenen Vereinfachung Rechnung.

25 bbb)

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. Das ist nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98 (BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) beispielsweise dann der Fall, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist oder wenn ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird. Der Drei-Objekt-Grenze bedarf es mithin nicht, wenn aufgrund objektiver Umstände zweifelsfrei feststeht, dass die maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung) in unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, unter II.3.a der Gründe; vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, unter 3.b der Gründe; in BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter I.2.a der Gründe). In derartigen Fällen wird der Veräußerer --sofern er das Grundstück für den Erwerber bebaut-- wie ein Bauunternehmer, Generalübernehmer oder Baubetreuer und damit gewerblich tätig. Vorausgesetzt ist hierbei allerdings, dass der Entschluss zur Veräußerung nicht erst während der eigentlichen Bautätigkeit, sondern --in Anlehnung an die vom Großen Senat des BFH (in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98], BStBl II 2002, 291) genannten Beispiele-- spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses der auf die Bebauung gerichteten Verträge gefasst worden ist (BFH-Urteile vom 28. April 2005 IV R 17/04, BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 1.b der Gründe; in BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter I.2.a der Gründe). Hierdurch wird andererseits nicht ausgeschlossen, dass das FG im Rahmen seiner Gesamtwürdigung des Streitfalles den Schluss auf eine von Anfang an --d.h. bereits bei Vergabe der Bauaufträge-- bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht auf Umstände stützt, die erst nach Baubeginn eingetreten sind. Anzeichen dieser Art können beispielsweise in der nur kurzfristigen Finanzierung des Vorhabens, der Beauftragung einer Maklerfirma während der Bauzeit, der Übernahme umfangreicher Gewährleistungsverpflichtungen sowie in dem Abschluss eines Vorvertrags mit dem künftigen Erwerber oder in der Einräumung eines Ankaufsrechts zu sehen sein (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12. Juli 2007 X R 4/04, BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885, unter B.I.2. der Gründe), und zwar selbst dann, wenn das Erwerbsrecht lediglich privatschriftlich vereinbart worden ist (BFH-Beschluss vom 15. Dezember 2004 X B 48/04, BFH/NV 2005, 698).

26 bb)

Das Erfordernis des Handelns in unbedingter Veräußerungsabsicht ist aber nicht nur in Fällen der Veräußerung von weniger als vier Objekten für die Frage der Abgrenzung gegenüber einer privaten Vermögensverwaltung von Bedeutung. Der Feststellung des Zeitpunkts, zu dem der (unbedingte) Entschluss zur Veräußerung gefasst wurde, bedarf es vielmehr auch mit Rücksicht auf das in § 15 Abs. 2 EStG genannte Merkmal der Nachhaltigkeit, wenn der Steuerpflichtige --wie vorliegend (s. unten zu II.2.c cc)-- nur ein Grundstück (Objekt) veräußert und demnach eine nachhaltige --d.h. auf Wiederholung angelegte-- Tätigkeit nicht aus einer Mehrzahl von Verkäufen abgeleitet werden kann. Bei Sachverhalten dieser Art ist zwar nach der Rechtsprechung anerkannt, dass die Nachhaltigkeit auch im Hinblick auf eine Vielzahl von Tätigkeiten auf der sog. Beschaffungsseite zu bejahen zu sein kann, die der Erfüllung nur eines Verkaufsvertrags dienen. Maßstab dafür, dass der Steuerpflichtige in diesem Sinne nachhaltig tätig geworden ist, sind jedoch nur die nach dem

(unbedingten) Verkaufsentschluss und deshalb mit dem Ziel der Erhöhung des Verkaufspreises ergriffenen Maßnahmen (BFH-Urteile in BFHE 201, 180 [BFH 09.12.2002 - VIII R 40/01] , BStBl II 2003, 294, unter 2.c und 3.b der Gründe; in BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 2.d der Gründe; in BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter II.2. der Gründe).

27 cc)

Überträgt man diese Grundsätze auf den im anhängigen Verfahren zu beurteilenden Sachverhalt, so ist dem FG darin zuzustimmen, dass die Klägerin nur ein Grundstück und damit nur ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze veräußert hat. Abzustellen ist insoweit (grundsätzlich) auf den sachenrechtlichen Grundstücksbegriff mit der Folge, dass jedes selbständig veräußerbare und selbständig nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem Wohnungseigentumsgesetz) unabhängig von seinem Wert, seiner Größe und sonstigen Umständen als ein Objekt zu qualifizieren ist (BFH-Urteil in BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885, unter B.II.1. der Gründe). Von Letzterem ist demgemäß --ungeachtet dessen, dass auf dem Grundstück der Klägerin mehrere zur gewerblichen Nutzung bestimmte Gebäude errichtet wurden-- auch im Streitfall auszugehen (vgl. auch BFH-Beschluss vom 25. Mai 2007 XI B 187/06 , [...], betreffend Häuserzeile; BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 IX R 56/99 , BFHE 204, 93, BStBl II 2004, 227, Doppelhaushälften; gl.A. BFH-Beschluss vom 18. April 2006 VIII B 141/05 , BFH/NV 2006, 1465).

28 dd)

Im Hinblick auf die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels gegenüber der privaten Vermögensverwaltung durfte sich die Vorinstanz jedoch nicht mit der Feststellung eines Handelns der Klägerin in bedingter Veräußerungsabsicht begnügen. Vielmehr bedarf es nach den vorstehenden Erläuterungen (s. oben zu aa) mit Rücksicht darauf, dass die Klägerin nur ein Objekt veräußert hat, der Bestimmung des Zeitpunkts, zu dem die Klägerin den unbedingten Entschluss zum Grundstücksverkauf gefasst hat. Hierauf abgestimmt ist --wie gleichfalls bereits ausgeführt (s. oben zu bb)-- auch zu entscheiden, ob die Klägerin mit dem Ziel der Steigerung ihres Veräußerungserlöses nachhaltig tätig geworden ist.

29 Ob im Streitfall von einer unbedingten Veräußerungsabsicht bereits bei Erteilung der Bauaufträge auszugehen ist, obliegt der tatrichterlichen Würdigung (BFH-Beschluss vom 12. September 2007 X B 192/06 , BFH/NV 2008, 68). Die Sache ist deshalb an die Vorinstanz zurückzuverweisen, damit diese die bisher unterbliebene Feststellung nachholt und unter Berücksichtigung der vorstehend aufgezeigten Umstände den Streitfall würdigt. Im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des finanzgerichtlichen Verfahrens bemerkt der erkennende Senat hierzu ergänzend:

30 (1)

Kein Beweisanzeichen gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht ist die langfristige Vermietung gewerblich genutzter Objekte (BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 698, m.w.N.). Andererseits kann eine solche Absicht auch nicht lediglich aus der Höhe des erzielten Veräußerungsgewinns abgeleitet werden (BFH-Urteil vom 15. April 2004 IV R 54/02 , BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868, unter II.1.b a.A. der Gründe).

31 (2)

Die Klägerin hat im finanzgerichtlichen Verfahren vorgetragen, dass sie weder einen Makler beauftragt noch sich in sonstiger Weise um den Verkauf des Grundstücks bemüht habe. Dies mag im Ergebnis so gewesen sein. Jedoch ist der Vortrag der Klägerin insoweit aufklärungsbedürftig als das im Bundesland X belegene Grundstück von einer Erwerber-GbR gekauft wurde, deren Gesellschafter ihren Sitz bzw. Wohnsitz im Bundesland Y hatten. Hinzu kommt, dass die in den Verkauf eingeschaltete D-KG (mutmaßlich ein Maklerunternehmen) gleichfalls im Bundesland Y ansässig war und mit Schreiben vom 16. Oktober 1992 der Klägerin einen "weiteren Entwurf" für das anschließend notariell beurkundete Verkaufsangebot übermittelte, demzufolge sich der

Verkaufspreis nach dem 12,5-fachen der Jahresnettomiete (zuzüglich Umsatzsteuer) bestimmen sollte; zudem sollte der D-KG eine Jahresrohmiete --so das Schreiben vom 16. Oktober 1992 weiter-- gemäß den "getroffenen Vereinbarungen" zustehen. Die Vorinstanz wird deshalb --ggf. nach Vernehmung der weiteren Vertragsbeteiligten bzw. der für die Erwerber-GbR sowie D-KG Handelnden-- zu klären haben, auf wen der geschäftliche Kontakt zwischen der Klägerin und der Erwerbbergemeinschaft bzw. der D-KG zurückzuführen ist und ob sich hieraus --ggf. in Verbindung mit der Maßgröße für die Bestimmung des Kaufpreises-- Beweisanzeichen für das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht bereits vor der Vergabe der Bauaufträge ableiten lassen. Gleiches gilt für den Inhalt und den Zeitpunkt der bereits vor dem 16. Oktober 1992 "getroffenen Vereinbarungen".

32 (3)

Nicht zu beanstanden ist, dass die Vorinstanz bei ihrer bisherigen Sachverhaltswürdigung den Umstand der kurzfristigen Kreditfinanzierung berücksichtigt hat. Zwar wird sich das FG im zweiten Rechtsgang mit dem Einwand der Klägerin auseinandersetzen müssen, dass die Bebauung ihres Grundstücks in eine Hochzinsphase gefallen sei und nur kurzfristige Finanzierungen deshalb nicht unüblich gewesen seien. Es wird in diesem Zusammenhang jedoch zu beachten haben, dass auch in Zeiten hoher Zinsen ein an der langfristigen Erzielung von Vermietungserträgen interessierter Anleger --jedenfalls für einen gewissen Zeitraum-- versuchen wird, das Risiko eines weiteren Zinsanstiegs zu begrenzen, und es deshalb als ungewöhnlich erscheint, dass die Klägerin --ausweislich der Aktenlage-- bis zum Oktober 1992 (Abgabe des notariellen Verkaufsangebots) nur täglich kündbare Kredite aufgenommen und hierbei eine Steigerung der Zinssätze von zunächst 10,5% auf 11,5% hingenommen hat. Dem könnte auch deshalb besonderes Gewicht beizumessen sein, weil --lt. Vortrag des FA-- fast die gesamten Baukosten (rd. 4,3 Mio. DM) der Klägerin durch Fremdmittel finanziert worden sind (vgl. auch Senatsurteil in BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 2.b der Gründe).

33 (4)

Sollte das FG im zweiten Rechtsgang --unter Berücksichtigung der vorstehenden Ausführungen-- zu dem Ergebnis gelangen, dass der (unbedingte) Verkaufsentschluss bereits vor Abschluss des Bauvertrags für das erste der drei Gebäude (Halle 1; 8. Juli 1991) gefasst worden ist, so kann kein Zweifel darüber bestehen, dass die Klägerin auch zur Erfüllung der im Oktober 1992 eingegangenen Verkaufsverpflichtung eine nachhaltige Tätigkeit entfaltet hat. Bereits angesichts der von der Klägerin für die gewerblich zu nutzenden Gebäude eingereichten Bauanträge, der erteilten Bauaufträge, der von ihr abgeschlossenen Miet- und Kreditverträge sowie der Vergabe der Planungsarbeiten für den Bürokomplex bedarf es keiner weiteren Erläuterung, dass sie eine Vielzahl von Aktivitäten unternommen hat, die in ihrer Summe bei weitem die Einzeltätigkeiten überschreiten, die für den Bau nur eines Hauses erforderlich sind (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 2.d cc der Gründe; in BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter II.2.d der Gründe).

34 (5)

Entsprechendes gilt, wenn die erneute tatrichterliche Würdigung des FG dazu führt, dass die Klägerin sich zwar erst nach Vergabe des Bauauftrags für die erste Halle, jedoch noch vor Erteilung des Auftrags zur Errichtung der zweiten Halle (1. Juli 1992) zum Grundstücksverkauf entschlossen hat. Da die Klägerin mit einem solchen Veräußerungsentschluss zugleich einen auf die Veräußerung des Grundstücks gerichteten Gewerbebetrieb eröffnet hätte, wäre jedenfalls der auf die zweite Halle sowie das Bürogebäude entfallende Gewinn (einschließlich des zugehörigen Grund und Bodens) Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels geworden. Ob in diesen der Gewinnanteil einzubeziehen ist, der auf die erste Halle (einschließlich Grund und Boden) entfiel (vgl. zum Einlagewert § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a und Satz 2 EStG), kann im gegenwärtigen Verfahrensstadium unerörtert bleiben.

35 (6)

Gelangt die Vorinstanz im Rahmen der erneuten tatrichterlichen Würdigung schließlich zu dem Ergebnis, dass die Klägerin sich erst nach Erteilung des Bauauftrags für das Bürogebäude zur Grundstücksveräußerung entschlossen hat, so ist sie --mangels eines Handelns in unbedingter Veräußerungsabsicht (s. oben zu 2.c aa/bbb)-- nicht als gewerbliche Grundstückshändlerin tätig geworden. Gleiches dürfte im Ergebnis dann gelten, wenn der Entschluss zur Grundstücksveräußerung zwar vor der Vergabe des Bauauftrags für das Bürogebäude, jedoch erst nach Abschluss des Bauvertrags für die zweite Halle (1. Juli 1992) gefasst worden sein sollte. Die Klägerin hätte dann zwar bezüglich der Errichtung und des Verkaufs des Bürogebäudes in unbedingter Veräußerungsabsicht gehandelt. Gleichwohl wäre sie --mangels Nachhaltigkeit-- nicht gewerblich tätig geworden, da --ausgehend von den bisherigen Feststellungen des FG-- nicht erkennbar ist, dass die für die Errichtung des Bürogebäudes entfalteteten Tätigkeiten der Klägerin nach Umfang und Gewicht den Maßnahmen entsprochen haben, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig sind (s. oben zu (4) sowie BFH-Urteile in BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 2.d cc der Gründe; in BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter II.2.d der Gründe; vom 26. September 2006 X R 27/03 , BFH/NV 2007, 412; Kempermann, Deutsches Steuerrecht 2006, 265).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.