

Gewerblicher Grundstückshandel schon nach Aufteilung nur einer Wohnung

Kauft ein selbständig tätiger Immobilienmakler eine große Eigentumswohnung, für die er kurz darauf eine Abgeschlossenheitsbescheinigung für den Umbau in 6 Wohnungen beantragt, nach der Erteilung der Baugenehmigung mit dem Umbau beginnt und noch während der Bauphase das Anwesen einer — von ihm beherrschten — GmbH in der Absicht überträgt, die 6 entstehenden Wohnungen über die GmbH zu verkaufen, so handelt es sich um „gewerblichen Grundstückshandel“. Die Folge: Er hat Gewerbesteuer zu zahlen.

Quelle: Wolfgang Büser

Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG); Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz; Voraussetzungen für die von der Rechtsprechung entwickelten sog. Drei-Objekt-Grenze

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Urteil

Datum: 10.12.2008

Referenz: JurionRS 2008, 32939

Aktenzeichen: X R 14/05

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Münster - 16.03.2005 - AZ: 10 K 1121/05 E

Rechtsgrundlagen:

§ 10e Abs. 1 EStG

§ 10e Abs. 6a EStG

§ 15 Abs. 2 EStG

Fundstellen:

BFH/NV 2009, 1244-1246

EStB 2009, 270

NWB 2009, 2218-2219

NWB direkt 2009, 752-753

StBW 2009, 7

StX 2009, 533

Redaktioneller Leitsatz:

1. Ein gewerblicher Grundstückshandel kann auch ohne die Erfüllung der Drei-Objekt-Grenze vorliegen, wenn der Steuerpflichtige Objekte in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben hat.
2. Die Übertragung eines Objekts auf eine von dem Steuerpflichtigen beherrschte GmbH vor Fertigstellung des Objekts stellt ein Indiz für das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht dar.

Gründe

1 I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war seit 1993 selbstständig als Versicherungsvertreter und Immobilienmakler tätig und übte diese Tätigkeit auch in den Streitjahren 1995 bis 1997 und 1999 aus. Er wurde einzeln zur Einkommensteuer veranlagt.

2 Er erwarb am 22. Dezember 1993 einen Miteigentumsanteil von 528/1000 am Grundstück B-Straße (Wohnung Nr. 5) in X. Der Erwerb war fremdfinanziert. Die Wohnung Nr. 5 verfügte über eine Fläche von ca. 390 qm im Erd- und Obergeschoss, verbunden mit dem Sondernutzungsrecht an einem nicht ausgebauten Dachboden mit einer Fläche von 150 qm. Der Kläger beantragte eine Abgeschlossenheitsbescheinigung für den Umbau der Eigentumswohnung in sechs Wohnungen und begann nach Erteilung der Baugenehmigung am 22. Juni 1994 mit den Umbauarbeiten.

3 Für dasselbe Grundstück erwarb der Kläger am selben Tag einen weiteren Miteigentumsanteil an der Wohnung Nr. 3, die er bis zu deren Veräußerung im Jahr 1999 zu eigenen Wohnzwecken nutzte.

4 Zudem erwarb er im Veranlagungszeitraum 1994 ein Einfamilienhaus in A, welches er im Jahr 1996 veräußerte.

5 Der Kläger gründete am 6. September 1994 als Alleingesellschafter eine GmbH und übertrug im Wege der Sacheinlage den Miteigentumsanteil an der ungeteilten Wohnung Nr. 5. Zusätzlich übernahm die GmbH die Verbindlichkeiten aus dem Darlehen zum Erwerb des Miteigentumsanteils sowie aus nicht beglichenen Rechnungen für den Erwerb und den Umbau. Im Sachgründungsbericht wurde der Miteigentumsanteil auf Grundlage des Gutachtens eines vereidigten Taxators zum Einbringungszeitpunkt mit 525 000 DM bewertet. Die GmbH verrechnete die Sacheinlage mit der Einlageverpflichtung des Klägers in Höhe des aufzubringenden Stammkapitals von 50 000 DM und räumte ihm eine Darlehensforderung in Höhe von 172 589,65 DM ein.

6 Die GmbH teilte anschließend die Wohnung Nr. 5 in sechs Eigentumswohnungen und veräußerte diese in den Jahren 1994 (Wohnung Nr. 9), 1995 (Wohnungen Nr. 8 und 10), 1997 (Wohnungen Nr. 6 und 7) und 1999 (Wohnung Nr. 5) an verschiedene Erwerber. Insgesamt vereinnahmte die GmbH aus den Veräußerungen 1 042 000 DM und erzielte daneben Provisionserlöse in Höhe von insgesamt brutto 11 983 DM (1995) und 14 988,26 DM (1996). Die GmbH ist durch Gesellschafterbeschluss vom 19. Januar 2000 aufgelöst und seit ... 2003 im Handelsregister gelöscht.

7 In seinen Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre erklärte der Kläger für das Einfamilienhaus in A Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (1995 bis 1997). Für die selbstgenutzte Wohnung Nr. 3 machte er Sonderausgaben nach § 10e Abs. 1 und Abs. 6a des Einkommensteuergesetzes (EStG) geltend. Die Einbringung der Wohnung Nr. 5 und die Veräußerungen der Wohnung Nr. 3 und des Einfamilienhauses behandelte der Kläger als nicht steuerbar.

8

2

Nach einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, der Kläger habe seit Ende 1993 einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Als betrieblich veräußerte Objekte behandelte er die Sacheinlage des Miteigentumsanteils an der ungeteilten Wohnung Nr. 5, den Miteigentumsanteil an der eigengenutzten Wohnung und das Einfamilienhaus. Den Sonderausgabenabzug nach § 10e EStG machte der Prüfer rückgängig, da die Wohnung Nr. 3 zum Umlaufvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehört habe.

- 9** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Ergebnisse der Außenprüfung um und erließ für 1994 und die Streitjahre entsprechende Änderungsbescheide. Während des erfolglosen Einspruchsverfahrens erging unter dem 5. Februar 2001 ein Änderungsbescheid für das Streitjahr 1999 zur Umsetzung eines geänderten Grundlagenbescheids wegen hier nicht strittiger Besteuerungsgrundlagen.
- 10** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 16. März 2005 für die Streitjahre statt. Seine Entscheidung ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2005, 953 veröffentlicht. Das Verfahren wegen Einkommensteuer 1994 trennte das FG ab und gab der Klage mit Urteil vom 13. Juli 2005 wegen eingetretener Festsetzungsverjährung ebenfalls statt.
- 11** Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 12** Zur Begründung führt es aus: Der Kläger habe einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Er habe zwei Objekte selbst veräußert, zusätzlich seien ihm die Veräußerungen durch die zwischengeschaltete GmbH als Zählobjekte zuzurechnen. Der Kläger habe jedenfalls den Miteigentumsanteil an der Wohnung Nr. 5 in unbedingter Veräußerungsabsicht in die GmbH eingebracht.
- 13** Das FA beantragt,

das Urteil des FG Münster vom 16. März 2005 10 K 1121/05 E aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Der Kläger beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** **II.**

Die Revision ist begründet. Entgegen der Auffassung des FG hat der Kläger den Miteigentumsanteil an der noch ungeteilten Wohnung Nr. 5 bereits in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben und seitdem einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Die Sache ist nicht spruchreif, da der Senat auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen kann, welchen Umfang das Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels hatte. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** **1.**

Der Kläger hat mit der ungeteilten Wohnung Nr. 5 einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.
- 17** a)

Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 EStG ist eine selbstständige 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 selbstständige Arbeit anzusehen ist. Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass die Betätigung den Rahmen der

privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ausführlich Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82 , BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C. III. 3. b aa; seither ständige Rechtsprechung; für den gewerblichen Grundstückshandel Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93 , BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98] , BStBl II 2002, 291).

18 aa)

Ein gewerblicher Handel mit Grundstücken ist in der Regel dann anzunehmen, wenn der Veräußerer eine Anzahl bestimmter Grundstücke zuvor gekauft oder bebaut hat und sie im engen zeitlichen Zusammenhang hiermit veräußert. Zu ermitteln ist, ob 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 in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98] , BStBl II 2002, 291).

19 Hierzu hat die Rechtsprechung die sog. Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Nach den Beschlüssen des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 und in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98] , BStBl II 2002, 291 haben die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung, Verkauf) für die Beurteilung, ob eine gewerbliche Betätigung gegeben ist oder nicht, indizielle Bedeutung. Die sog. Drei-Objekt-Grenze 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.

20 bb)

Für den Schluss, dass ein gewerblicher Grundstückshandel betrieben wird, bedarf es der Indizwirkung der Drei-Objekt-Grenze allerdings nicht, wenn bereits aufgrund anderer Umstände feststeht, dass der Steuerpflichtige Objekte in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben hat (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01 , BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294).

21 Auf eine unbedingte Veräußerungsabsicht schließt die Rechtsprechung des BFH nach der Entscheidung des Großen Senats in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98] , BStBl II 2002, 291 aus (besonderen) äußerlich erkennbaren Umständen des Einzelfalls. Als Anzeichen für das Vorliegen einer bei Erwerb vorhandenen unbedingten Veräußerungsabsicht hat der Große Senat beispielsweise angesehen, dass im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung das erworbene Grundstück schon vor seiner Fertigstellung verkauft, ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung und nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird oder das Bauunternehmen des das Grundstück bebauenden Steuerpflichtigen erhebliche Leistungen für den Bau erbringt (vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98] , BStBl II 2002, 291; vom 12. Juli 2007 X R 4/04 , BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885).

22 Auf eine unbedingte Veräußerungsabsicht kann im Einzelfall auch dann zu schließen sein, wenn keiner der vom Großen Senat des BFH im Beschluss in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98] , BStBl II 2002, 291 angesprochenen besonderen Umstände festgestellt werden kann (vgl. Senatsurteile vom 18. September 2002 X R 183/96 , BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238; vom 27. November 2002 X R 53/01 , BFH/NV 2003, 1291; vom 5. März 2008 X R 48/06 , BFH/NV 2008, 1463). Beispiele für weitere Indizien sind die nur kurzfristige Finanzierung eines Bauvorhabens, die Beauftragung einer Maklerfirma mit dem Verkauf des Grundstücks, das Betreiben der Veräußerung durch den Steuerpflichtigen vor Fertigstellung des Bauwerks sowie der Abschluss eines Vorvertrags mit dem künftigen Erwerber (Senatsurteile in BFH/NV 2003, 1291; in BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885; in BFH/NV 2008, 1463).

23 b)

Das FG ist bei der rechtlichen Würdigung des Streitfalls nicht von den vorstehenden Grundsätzen ausgegangen und hat zu Unrecht das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels verneint. Der Kläger hat den Miteigentumsanteil an der ungeteilten Wohnung Nr. 5 in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben und seitdem einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.

24 aa)

Das FG hat festgestellt, der Kläger habe innerhalb eines Jahres nach der kreditfinanzierten Anschaffung den Miteigentumsanteil an der noch ungeteilten Wohnung Nr. 5 in die GmbH eingebracht und im Vorfeld der Einbringung selbst den Umbau begonnen und die Abgeschlossenheitsbescheinigung beantragt. Es hat zudem festgestellt, der Kläger habe sich noch nicht an den allgemeinen Markt gewandt, um die Veräußerung der zukünftigen Wohnungen durch ihn selbst oder die GmbH voranzutreiben und daraus gefolgert, besondere Umstände nach der Vorgabe des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98], BStBl II 2002, 291, die eine unbedingte Veräußerungsabsicht indizieren könnten, lägen nicht vor.

25 Diese Schlussfolgerung ist durch die tatsächlichen Feststellungen des FG nicht gedeckt. Daher vermag der Senat ihr nicht beizupflichten. Nach seiner Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) erlauben die vom FG festgestellten besonderen Umstände im Sinne des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98], BStBl II 2002, 291 und die weiteren Indizien des Streitfalls nur den Schluss, dass der Kläger den Miteigentumsanteil in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben hat.

26 Der Kläger hat kurz nach dem Erwerb im Veranlagungszeitraum 1994 begonnen, die Wohnung Nr. 5 zu Objekten anderer Marktgängigkeit umzugestalten, indem er selbst einen Bauantrag erwirkt, mit dem Umbau begonnen und die Abgeschlossenheitsbescheinigung beantragt hat. Während der Bauphase hat er die Wohnung in die GmbH eingebracht und damit entgeltlich auf diese übertragen. Die Veräußerung eines Bauvorhabens vor Fertigstellung ist ein besonderer Umstand im Sinne des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240 [BFH 10.12.2001 - GrS - 1/98], BStBl II 2002, 291. In der Zusammenschau mit den übrigen Umständen des Streitfalls ist diese Veräußerung Indiz für die bei Erwerb vorhandene unbedingte Veräußerungsabsicht des Klägers. Eine andere rechtliche Würdigung wegen des Beherrschungsverhältnisses des Klägers zur GmbH ist nicht geboten. Hätte der Kläger dieselben Aktivitäten entfaltet und den Miteigentumsanteil zu demselben Zeitpunkt nicht an "seine" GmbH, sondern an einen fremden Dritten veräußert, wäre dies genauso Indiz für eine unbedingte Veräußerungsabsicht. Die entgeltliche Übertragung eines Objekts auf eine vom Steuerpflichtigen beherrschte GmbH gegen "Mischentgelt" vor Fertigstellung des Objekts ist daher als Indiz für das Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht ebenso heranzuziehen wie die Veräußerung an einen fremden Dritten vor Fertigstellung. Dem entspricht es, dass der Senat schon bisher bei Vorliegen einer bedingten Veräußerungsabsicht die Einbringung eines Grundstücks in eine beherrschte GmbH grundsätzlich als Veräußerungsgeschäft im Sinne der Drei-Objekt-Grenze angesehen hat (Senatsurteil vom 19. September 2002 X R 51/98 , BFHE 201, 19, BStBl II 2003, 394).

27 Weitere Indizien für die unbedingte Veräußerungsabsicht des Klägers sind im Streitfall die zeitliche Nähe --weniger als neun Monate-- zwischen der Sacheinlage in die GmbH und dem Erwerb des Grundstücks sowie die Branchennähe des Klägers, der auch als Immobilienmakler tätig war. Die vom Kläger angeführten Gründe für die Sacheinlage, mittels Übertragung des Objekts auf die GmbH sein Gewährleistungs- und Haftungsrisiko zu minimieren, führen nicht zu einer anderen Würdigung. Im Gegenteil: Sie sind Anzeichen dafür, dass der Kläger bereits bei Erwerb beabsichtigt hat, die Wohnung Nr. 5 wie ein Bauträger zu teilen und die sechs entstehenden Wohnungen über die GmbH zu veräußern. Er hat zudem mit der Einbringung in die GmbH sämtliche Finanzierungsverbindlichkeiten aus dem Grundstückserwerb und den Umbaukosten auf die GmbH verlagert und einen bereits entstandenen Wertzuwachs in Höhe der ihm eingeräumten Darlehensforderung abgeschöpft. Schließlich spricht der zeitnahe Beginn der Liquidation im Jahr

2000 nach Veräußerung der letzten Wohnung durch die GmbH dafür, dass der Kläger den Miteigentumsanteil an der ungeteilten Wohnung Nr. 5 von vornherein in der Absicht erworben hat, die Wohnung zu teilen, auf die GmbH zu übertragen und die entstehenden Wohnungen nach Teilung von der GmbH veräußern zu lassen.

28 Anhaltspunkte, die als gewichtige besondere Umstände gegen eine bei Erwerb vorhandene unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen könnten, sind im Streitfall nicht vorgetragen und aus den Akten nicht ersichtlich.

29 bb)

Der gewerbliche Grundstückshandel beginnt im Streitfall in dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige mit Tätigkeiten beginnt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet sind (Senatsurteil vom 26. Juli 1995 X R 60/93 , BFH/NV 1996, 202). Da der Kläger von Beginn an beabsichtigte, die Wohnung Nr. 5 zu teilen, einzubringen und die entstehenden Wohnungen von der GmbH veräußern zu lassen, beginnt der gewerbliche Grundstückshandel mit dem Erwerb des Miteigentumsanteils.

30 2.

Hat der Kläger aber seit Erwerb des Miteigentumsanteils an der Wohnung Nr. 5 einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben, ist zu prüfen, ob auch das Einfamilienhaus in A und die eigengenutzte Wohnung Nr. 3 zum Betriebsvermögen des Grundstückshandelsbetriebs zählen. Da das FG bereits die Vorfrage des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels verneint hat, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif, da der Senat auf Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen kann, welchen Umfang das Betriebsvermögen des Grundstückshandelsbetriebs hatte.

31 a)

Notwendiges Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs sind die Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 26. April 2001 IV R 14/00 , BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798). Für einen gewerblichen Grundstückshandel gilt dies entsprechend (vgl. Senatsurteil vom 23. Februar 1994 X R 98/91 , BFH/NV 1994, 627, m.w.N.). Zur Veräußerung im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels sind die Objekte "bestimmt", auf die sich die Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen bezieht. Es sind allerdings nur diejenigen Grundstücksgeschäfte als gewerblich zu beurteilen, die in einem solchen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang stehen, dass dieser auf einen einheitlichen Betätigungswillen schließen lässt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 12. Dezember 2002 III R 20/01 , BFHE 200, 388, BStBl II 2003, 297; vom 5. Mai 2004 XI R 7/02 , BFHE 206, 141, BStBl II 2004, 738). Indiz für den erforderlichen zeitlichen Zusammenhang ist unter anderem eine Zeitspanne von nicht mehr als fünf Jahren zwischen der Anschaffung bzw. Errichtung und der Veräußerung der einzelnen Objekte (BFH-Urteil in BFHE 206, 141 [BFH 05.05.2004 - XI R 7/02] , BStBl II 2004, 738). Bei Hinzutreten besonderer Umstände kann sich der Fünf-Jahres-Zeitraum verlängern, so beispielsweise bei Ausübung eines branchennahen Hauptberufs (vgl. Senatsbeschluss vom 20. Dezember 2001 X B 91/01 , BFH/NV 2002, 775).

32 Die vorstehenden Grundsätze zum Umfang des Betriebsvermögens eines gewerblichen Grundstückshandels, der auf einer bedingten Veräußerungsabsicht nach der Drei-Objekt-Grenze beruht, gelten auch dann, wenn der Umfang des Betriebsvermögens eines gewerblichen Grundstückshandels zu bestimmen ist, der aus Objekten besteht, die teilweise in unbedingter und bedingter Veräußerungsabsicht erworben werden. Die Drei-Objekt-Grenze vermag für die Umfangsbestimmung eines gewerblichen Grundstückshandels nichts beizutragen (Senatsurteil vom 26. Juli 2006 X R 41/04 , BFH/NV 2007, 21). Betreibt der Steuerpflichtige einen gewerblichen Grundstückshandel ist vielmehr für jedes einzelne Objekt zu prüfen, ob es Betriebsvermögen des Grundstückshandelsbetriebs ist. Zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels, der mit dem Erwerb eines Objekts in unbedingter Veräußerungsabsicht beginnt, zählen folglich auch

solche Objekte, die in bedingter Veräußerungsabsicht erworben und in engem sachlichem und zeitlichem Zusammenhang zu dem erstgenannten Objekt veräußert werden.

33 aa)

Im Streitfall könnten die zeitnahe Anschaffung des Miteigentumsanteils an der Wohnung Nr. 5 Ende 1993 und des Einfamilienhauses 1994 einerseits und die Einbringung des Miteigentumsanteils 1994 sowie die Veräußerung des Einfamilienhauses 1996 andererseits dafür sprechen, dass beide Erwerbs- und Veräußerungsvorgänge von einem einheitlichen Betätigungswillen getragen waren und beide Objekte zum Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels zählten. Allerdings können auch bei einem Grundstückshändler Grundstücke der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen sein, wenn sie eindeutig privat veranlasst sind und aufgrund der vorliegenden Tatsachen klar von den betrieblich veranlassten Geschäftsvorfällen zu unterscheiden sind (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 200, 388, BStBl II 2003, 297).

34 Die Beteiligten konnten bislang keine Umstände vortragen und das FG hat --von seinem Rechtsstandpunkt aus zutreffend-- keine Würdigung der Umstände des Streitfalls vornehmen können, die für und gegen eine Einbeziehung des Einfamilienhauses in das Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels sprechen. Der Senat weist vorsorglich darauf hin, dass die Feststellung des FG, der Kläger habe ein notarielles Verkaufsangebot für das Einfamilienhaus unterbreitet, im Widerspruch zum Inhalt der Akten steht. Hiernach haben die Käufer ein notarielles Kaufangebot unterbreitet, das der Kläger später angenommen hat.

35 bb)

Nicht zum Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehört nach der Überzeugung des Senats der Miteigentumsanteil an der im Dezember 1993 angeschafften und im Jahr 1999 veräußerten eigengenutzten Wohnung Nr. 3. Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sind Grundstücke, deren Nutzung in nicht unwesentlichem Umfang --d.h. jedenfalls mindestens zur Hälfte wie im Streitfall-- auf Dauer zu eigenen Wohnzwecken des Steuerpflichtigen angelegt ist, notwendiges Privatvermögen des Grundstückshändlers und scheiden daher im Regelfall als Zählobjekte aus (vgl. Senatsentscheidungen vom 18. September 2002 X R 28/00 , BFHE 200, 304, BStBl II 2003, 133; vom 16. Oktober 2002 X R 74/99 , BFHE 200, 380, BStBl II 2003, 245; vom 15. März 2005 X R 36/04 , BFH/NV 2005, 1535). Hiervon geht der Senat im Streitfall in Übereinstimmung mit den Beteiligten aus.

36 b)

Kommt das FG im zweiten Rechtszug zu dem Ergebnis, dass das Einfamilienhaus ebenfalls zum Umlaufvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehörte, wäre von einer steuerpflichtigen Veräußerung dieses Objekts im Streitjahr 1996 auszugehen. Das FG wird dann allerdings zu würdigen haben, ob das FA zum Erlass von Änderungsbescheiden gemäß § 173 Abs. 1 der Abgabenordnung berechtigt war. Wäre das Einfamilienhaus Bestandteil des Privatvermögens, wäre die Klage in vollem Umfang begründet. Die eigengenutzte Wohnung Nr. 3 gehörte unabhängig davon nicht zum gewerblichen Grundstückshandel, wurde im Streitjahr 1999 demnach auch nicht steuerpflichtig veräußert, jedoch in den angefochtenen Bescheiden bislang als gewerbliches Objekt des Grundstückshandels hinsichtlich der Betriebsausgaben erfasst. Nach dem Ergebnis der weiteren Feststellungen wird das FG demnach für die Streitjahre nach Bestimmung des Umfangs des gewerblichen Grundstückshandels zu prüfen haben, welche konkreten Auswirkungen sich auf die Gewinnermittlung des Grundstückshandels für die einzelnen Streitjahre ergeben.

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.