

Gewerblicher Grundstückshandel: Es bleibt bei der 3-Objekt-Grenze

Privatleute, die innerhalb von 5 Jahren 3 Grundstücke verkaufen, brauchen dafür, falls sie dadurch Gewinne erzielen, keine Steuern zu entrichten („3-Objekt-Grenze“, innerhalb der von einer „privaten Vermögensverwaltung“ ausgegangen wird). Das gilt auch, wenn ein Privatier 3 Eigentumswohnungen plus Garagen auf einmal verkauft.

Quelle: Wolfgang Büser

Errichtung von Wohnobjekten; Eigentumswohnung; Drei-Objekt-Grenze; Bild des produzierenden Bauunternehmers; Gewerbliche Tätigkeit; Veräußerungsabsicht

Gericht: BFH

Entscheidungsform: Beschluss

Datum: 10.12.2001

Referenz: JurionRS 2001, 13371

Aktenzeichen: GrS - 1/98

ECLI: [keine Angabe]

Rechtsgrundlagen:

§ 15 Abs. 2 EStG

§ 2 Abs. 1 GewStG

Fundstellen:

BFHE 197, 240 - 247

Anwaltsreport 2002, 37

b&b 2002, 164

BauR 2002, 1451 (amtl. Leitsatz)

BB 2002, 1068-1074 (Urteilsbesprechung von Dipl.-Betriebswirt RA Dr. Joachim Bloehs)

BB 2004, 183-193 (Urteilsbesprechung von RA u. Steuerberater Horst Vogelsang)

BB 2002, 660-663 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2002, 587-590

BStBl II 2002, 291-294 (Volltext mit amtl. LS)

BuW 2002, 551

DB 2002, 616-619 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2002, 964-969 (Urteilsbesprechung von BFH-Richter a.D. Prof. Dr. Günter Söffing)

DB (Beilage) 2003, 10 (amtl. Leitsatz)

DNotI-Report 2002, 63

DStR 2002, 489-492 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2002, 419 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2002, 261-264 (Volltext mit amtl. LS)
DStZ 2002, 715-719 (Urteilsbesprechung von Dipl.-Finanzwirt Bernhard Paus; kritisch)
DStZ 2002, 273-274 (Kurzinformation)
DWW 2002, 171-173
EStB 2002, 133-134
EWiR 2002, 571
FR 2002, 452-455
GuT 2002, 122
HFR 2002, 415-417
IBR 2002, 294
INF 2002, 283-284
KFR 2002, 255
KÖSDI 2002, 13231
NJW 2002, 1518-1520 (Volltext mit amtl. LS)
NVwZ 2002, 1024 (amtl. Leitsatz)
NWB 2002, 865
NZM 2002, 395-397
RNotZ 2002, 242-245
stak 2002
SteuerBriefe 2002, 583-584
SteuerStud 2002, 328-331
SteuerStud 2002, 180
StSem 2003
V&S 2002, 5
WPg 2002, 675
ZAP EN-Nr. 0/2002
ZfIR 2002, 316-319

Amtlicher Leitsatz:

Die Errichtung von Wohnobjekten auf dem eigenen Grundstück und deren Veräußerung stellt nicht unabhängig von der als Indiz wirkenden Drei-Objekt-Grenze bereits wegen der Ähnlichkeit mit dem "Bild des produzierenden Bauunternehmers/Bauträgers" eine gewerbliche Tätigkeit dar.

Gründe

- 1 A. Anrufungsbeschluss des X. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH)
- 2 I. Vorgelegte Rechtsfrage
- 3 Der X. Senat des BFH hat durch Beschluss vom 29. Oktober 1997 X R 183/96 (BFHE 184, 355 [BFH 29.10.1997 - X R 183/96] , BStBl II 1998, 332) dem Großen Senat des BFH nach § 11 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung (FGO) folgende Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt:
- 4 Ist die Errichtung von Wohnobjekten (im Streitfall Eigentumswohnungen) in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht und die hiermit in sachlichem sowie zeitlichem Zusammenhang stehende Veräußerung dieser Objekte unabhängig von ihrer Zahl eine gewerbliche Tätigkeit, weil dies "dem Bild eines Bauunternehmers/Bauträgers entspricht"?
- 5 II. Sachverhalt
- 6 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger), im Streitjahr 1990 zur Einkommensteuer zusammen veranlagte Eheleute, sind Arbeitnehmer der Firma A GmbH, die das Gipserhandwerk betreibt. Der Kläger ist auch Gesellschafter dieser GmbH. Er ist ferner an der Handwerkergruppe T in G beteiligt, deren Geschäftszweck die Errichtung und der Vertrieb von Gebäuden ist.
- 7 Die Klägerin hatte im Jahre 1972 ein Einfamilienhaus erworben und dieses bis 1987 vermietet. Im Jahre 1988 wurde das Einfamilienhaus abgebrochen und durch ein Gebäude mit 10 Wohnungen ersetzt. Während der Bauphase wurde das Grundstück in 10 Eigentumswohnungen und 6 jeweils selbständige Reihengaragen sowie 2 Carports aufgeteilt. Mit Schenkungsvertrag vom 23. Juni 1989 übertrug die Klägerin Anteile auf ihren Sohn und ihre Tochter, so dass sich folgende Eigentumsverhältnisse ergaben:
- 8 Klägerin: 5 Eigentumswohnungen, 3 Garagen,
- 9 Sohn: 3 Eigentumswohnungen, 2 Garagen, 1 Carport,
- 10 Tochter: 2 Eigentumswohnungen, 1 Garage, 1 Carport.
- 11 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) veräußerte die Klägerin in den Jahren 1990 und 1991 folgende Eigentumswohnungen und Garagen:
- 12 März 1990: 1 Eigentumswohnung,
- 13 April 1990: 1 Eigentumswohnung und 1 Garage; die Garage an den Erwerber einer Eigentumswohnung des
- 14 Sohnes,
- 15 Juni 1990: 1 Eigentumswohnung und 1 Garage; die Garage an den Erwerber einer

Eigentumswohnung der

- 16** Tochter,
- 17** Juli 1991: 1 Garage an den Erwerber einer Eigentumswohnung des Sohnes. Nach dem Revisionsvortrag der Kläger soll der Kaufvertrag über diese Garage wegen Baumängeln wieder aufgehoben worden sein.
- 18** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behandelte die Veräußerungen als gewerblichen Grundstückshandel und setzte im Einkommensteuerbescheid 1990 hieraus einen Gewinn in Höhe von 299 262 DM an. Das FG wies die dagegen erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 338 veröffentlichten Gründen ab.
- 19** Die Kläger rügen mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und begehren --soweit hier von Bedeutung--, den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 1990 dahin gehend zu ändern, dass aus der Veräußerung der Eigentumswohnungen ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 299 262 DM nicht angesetzt werde.
- 20** III. Begründung der Vorlage
- 21** Der vorlegende Senat beabsichtigt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, weil die Errichtung von 3 Eigentumswohnungen nebst Garagen in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht und die anschließende zeitnahe Veräußerung dem "Bild des produzierenden Bauunternehmers/Bauträgers" entsprächen und allein deswegen den Tatbestand des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllten. Eine Drei-Objekt-Grenze habe --anders als in sog. Durchhandelsfällen-- für den Fall der Errichtung und Veräußerung von Wohneinheiten keine rechtliche Bedeutung. Die Errichtung auch nur eines einzigen Gebäudes könne nachhaltig i. S. des § 15 Abs. 2 EStG sein, weil dafür ausreiche, dass die Erledigung des Bauauftrages mehrere Einzeltätigkeiten erfordere. Daher sei unerheblich, dass die Klägerin nicht mehr als 3 Objekte veräußert habe. Garagen seien "Zubehör"-Räume von Eigentumswohnungen und daher auch dann nicht als eigenständige Objekte anzusehen, wenn sie an andere Erwerber als die Käufer der Eigentumswohnungen veräußert würden. Wegen der weiteren Begründung der Vorlage wird auf den Vorlagebeschluss in BFHE 184, 355 [BFH 29.10.1997 - X R 183/96] , BStBl II 1998, 332 Bezug genommen.
- 22** IV. Stellungnahme der Beteiligten
- 23** Die Beteiligten haben auf eine Stellungnahme verzichtet. Die Kläger haben lediglich auf das BFH-Urteil vom 29. Oktober 1998 XI R 80/97 (BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448) verwiesen. Reduziere man die Entscheidung auf die tragenden Gründe, so habe der BFH die Gewerblichkeit von Aktienkäufen und -verkäufen verneint, weil der dortige Kläger kein eigenes Büro mit einer entsprechenden Organisation unterhalten, keine einschlägigen Erfahrungen und Mittel eingesetzt und die Aktien nicht beliebigen Dritten angeboten habe. Nach diesen Grundsätzen komme auch vorliegend ein gewerblicher Grundstückshandel nicht in Betracht.
- 24** B. Entscheidung des Großen Senats zur Zulässigkeit der Vorlage
- 25** I. Vorlagegrund
- 26** Der X. Senat hat dem Großen Senat die Rechtsfrage gemäß § 11 Abs. 4 FGO (Frage von grundsätzlicher Bedeutung) vorgelegt. Dass die vorgelegte Frage von grundsätzlicher Bedeutung ist, liegt bei den innerhalb der Rechtsprechung der FG und im steuerrechtlichen Schrifttum vertretenen unterschiedlichen Rechtsauffassungen auf der Hand. Zutreffend ist ferner, dass sich --wie der X. Senat ausführt-- seine Rechtsauffassung innerhalb des BFH nicht allgemein durchgesetzt hat.

- 27 II. Entscheidungserheblichkeit
- 28 Die Rechtsfrage ist für die Entscheidung des X. Senats rechtserheblich. Der Große Senat hat nicht zu prüfen, ob der vorlegende Senat mit einer anderen Begründung zum gleichen Ergebnis kommen könnte. Es liegt in der Zuständigkeit des vorlegenden Senats, im Rahmen einer möglichen Auslegung des Gesetzes die übergeordneten Rechtssätze zu bestimmen, aus denen er seine Entscheidung ableitet. Für die Prüfung der Rechtserheblichkeit ist daher die Auffassung des X. Senats zugrunde zu legen, dass Garagen "Zubehör"-Räume der Eigentumswohnungen sind und als Objekte auch dann nicht mitzählen, wenn sie an andere Erwerber als die Käufer der Eigentumswohnungen veräußert werden.
- 29 C. Entscheidung des Großen Senats über die vorgelegte Rechtsfrage
- 30 Der Große Senat vermag dem vorlegenden Senat nicht darin zu folgen, dass die Errichtung von Wohnobjekten "in bedingter Veräußerungsabsicht" und deren zeitnahe Veräußerung unabhängig von der Zahl der verkauften Objekte stets als gewerbliche Tätigkeit zu beurteilen sei.
- 31 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.
- 32 I. Bei den in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführten Merkmalen handelt es sich um gesetzliche Mindestanforderungen, die die Gerichte zu beachten haben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Rechtsprechung an das Vorliegen einiger dieser Voraussetzungen (insbesondere das der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) keine hohen Anforderungen stellt.
- 33 Bei der Auslegung der in § 15 Abs. 2 EStG genannten Merkmale ist allerdings das "Bild des Gewerbetreibenden" heranzuziehen. Diese Auffassung wird in der Rechtsprechung des BFH nicht nur vom vorlegenden Senat vertreten. Vielmehr hat auch der I. Senat im Urteil vom 15. Dezember 1999 I R 16/99 (BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404) entschieden, dass ein amerikanisches Unternehmen, das nur für einen inländischen Auftraggeber tätig ist, am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, wenn es seine Leistungen in einer Weise erbringt, die dem typischen Bild einer gewerblichen Tätigkeit entspricht. Dem stimmt der Große Senat zu. Insbesondere handelt es sich --wie im Urteil in BFHE 191, 45, BStBl II 2000, 404 zutreffend ausgeführt-- nicht um eine Tautologie. Ohne die vom Gesetzgeber offenbar als bekannt vorausgesetzte "Verkehrsanschauung" vom typischen Bild des Gewerbetreibenden kann der Rechtsanwender nicht bestimmen, ob eine gewerbliche Tätigkeit gegeben ist.
- 34 II. Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits hat die Rechtsprechung seit langem auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abgestellt. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (Beschluss des Großen Senats vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C. I. ; zuletzt BFH-Urteil in BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448, zum Wertpapierhandel).
- 35 III. Auch wenn man die vorstehend dargestellten Auslegungskriterien zugrunde legt, folgt hieraus entgegen der Auffassung des vorlegenden Senats nicht, dass das gesetzliche Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit und das ungeschriebene negative Merkmal "keine Vermögensverwaltung" eine unterschiedliche Auslegung danach erfordern, ob es um den (bloßen) Handel mit Grundstücken (sog. Durchhandelsfälle) oder um eine grundstücksbezogene Wertschöpfung durch Bebauung geht.

1. 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 (BFH-Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617).
- 37** 2. Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat der VIII. Senat des 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 kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als 4 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 3 Wohneinheiten trage der gebotenen Vereinfachung Rechnung.
- 38** Werden hingegen innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --in der Regel 5 Jahre-- zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens 4 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 (BFH-Urteile vom 18. September 1991 XI R 23/90, BFHE 165, 521, BStBl II 1992, 135, und vom 11. März 1992 XI R 17/90, BFHE 167, 401, BStBl II 1992, 1007).
- 39** Der I. und der X. Senat des BFH haben durch Urteile vom 18. Mai 1999 I R 118/97 (BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28) und vom 15. März 2000 X R 130/97 (BFHE 191, 360 [BFH 15.03.2000 - X R 130/97], BStBl II 2001, 530) für Fälle des Erwerbs eines bebauten Grundstücks und dessen anschließender Veräußerung entschieden, Objekte i. S. der sog. Drei-Objekt-Grenze könnten nicht nur Ein- und Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen, sondern auch Mehrfamilienhäuser und Gewerbebauten sein; dabei komme es weder auf die Größe und den Wert des einzelnen Objekts noch auf dessen Nutzungsart an.
- 40** 3. Die Rechtsprechung des BFH hat nicht danach unterschieden, ob der Steuerpflichtige die veräußerten Objekte lediglich angeschafft oder ob er sie errichtet hat (z. B. BFH-Urteile in BFHE 148, 480, BStBl II 1988, 244; vom 14. März 1989 VIII R 373/83, BFHE 158, 214, BStBl II 1990, 1053; vom 20. November 1990 VIII R 15/87, BFHE 163, 66, BStBl II 1991, 345; vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143; in BFHE 167, 401, BStBl II 1992, 1007; vgl. weitere Urteile im Vorlagebeschluss in BFHE 184, 355 [BFH 29.10.1997 - X R 183/96], BStBl II 1998, 332, unter II. 2. b).
- 41** Soweit der X. Senat im Vorlagebeschluss davon ausgeht, diese Rechtsprechung sei, soweit sie die Drei-Objekt-Grenze auch auf Fälle der Veräußerung nach Bebauung anwende, durch den Beschluss des Großen Senats in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 überholt, vermag ihm der Große Senat nicht zu folgen. Vielmehr lässt die Formulierung im Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 ". . . haben die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeit (Anschaffung, Bebauung, Verkauf) . . . , eine indizielle Bedeutung" (unter C. II. 2.) darauf schließen, dass die bisherige Rechtsprechung Bestand haben sollte. Hiervon sind auch der IV. Senat in seinem Aussetzungsbeschluss vom 22. April 1998 IV B 19/98 (BFHE 185, 480, BStBl II 1999, 295, 297) und das FG Rheinland-Pfalz in seinem Urteil vom 11. November 1998 1 K 2702/97 (EFG 1999, 379) zutreffend ausgegangen (s. ferner Urteile des IV. Senats vom 9. Mai 1996 IV R 74/95, BFHE 181, 19, BStBl II 1996, 599, 600, rechte Spalte, und vom 25. Januar 1996 IV R 76/92, BFH/NV 1996, 678, 679, linke Spalte; Urteil des VIII. Senats vom 23. April 1996 VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170, 172, linke Spalte, bb). Der Große Senat sieht keine Veranlassung, diese Rechtsprechung aufzugeben.
- 42** Nach Auffassung des Großen Senats gilt die "Drei-Objekt-Grenze" in der Regel (zu Ausnahmen s. 5.

) auch in Fällen der Bebauung und des anschließenden Verkaufs. Dies trägt zum einen der gebotenen Rechtsvereinfachung Rechnung und entspricht zum anderen der gesetzgeberischen Grundentscheidung, private Veräußerungsgewinne unbesteuert zu lassen (vgl. insbesondere BFH-Urteil in BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28, unter II. 2. c, aa). Im Übrigen dient es auch der Verlässlichkeit der Rechtsordnung, eine gefestigte Handhabung (hier: Gleichstellung von reinen Durchhandelsfällen mit Bebauungsfällen) aufrechtzuerhalten, solange nicht überwiegende Gründe für ihre Aufgabe sprechen (z. B. BFH-Urteil vom 16. Mai 2001 I R 76/99, BFHE 195, 328, BFH/NV 2001, 1327, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2001, 1475).

- 43** 4. Beim Verkauf von Grundstücken, die der Veräußerer bebaut hat, entspricht die mit der Bebauung zusammenhängende Tätigkeit nicht stets "dem Bild, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist" (Beschluss des Großen Senats in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Das Bebauen des eigenen Grundstücks mit einem Gebäude ist so wenig wie der Erwerb von Grundbesitz kennzeichnend dafür, dass eine Nutzung des Grundstücks durch künftige Vermietung nicht beabsichtigt ist. Die Veräußerung nach vorangegangener Bebauung mag zwar umfangreichere Tätigkeiten als die Veräußerung nach bloßem Erwerb erfordern. Derartige Tätigkeiten können aber auch der Vermögensverwaltung zuzurechnen und hierfür sogar unumgänglich sein. Das gilt für die Bebauung, wenn ein bisher unbebautes Grundstück vermietet oder selbst genutzt werden soll. Der Unterschied zwischen Bautätigkeiten, die auf Gewerblichkeit hindeuten, und solchen, bei denen das nicht der Fall ist, zeigt sich auch durch einen Vergleich mit den vom vorlegenden Senat im Urteil vom 24. Januar 1996 X R 255/93 (BFHE 180, 51, BStBl II 1996, 303) als Beispiele typischer Gewerbetreibender genannten Unternehmern. Sofern ihre Tätigkeit als solche eindeutig der eines Gewerbetreibenden entspricht, bebauen sie kein eigenes Grundstück (Bauunternehmer, Generalübernehmer, Baubetreuer). Der vorlegende Senat meint, die Klägerin habe sich nach der Art eines Bauträgers betätigt. Bauträger ist, wer als Bauherr im eigenen Namen für eigene oder fremde Rechnung Bauvorhaben vorbereitet oder durchführt und dazu Vermögenswerte von Erwerbern, Mietern, Pächtern oder sonstigen Nutzungsberechtigten oder von Bewerbern um Erwerbs- oder Nutzungsrechte verwendet (§ 34c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Gewerbeordnung --GewO--). Aus dieser Definition folgt zum einen, dass auch der Bauträger häufig auf dem Grundstück des Auftraggebers baut. Insofern indiziert bereits seine im Zusammenhang mit der Bebauung ausgeübte Tätigkeit --wie bei den zuvor genannten Berufsgruppen-- die Gewerblichkeit. Sofern er das Gebäude auf einem eigenen Grundstück errichtet, unterscheidet er sich von einem Bauherrn, der die spätere Vermietung oder Eigennutzung des Gebäudes beabsichtigt, nicht durch die Art der Bautätigkeit, sondern durch den Verkauf. Zeigt sich die Gewerblichkeit eines Bauträgers für den Außenstehenden aber erst im Verkauf, so kann --ebenso wie beim bloßen An- und Verkauf von Grundstücken-- im Regelfall nur eine gewisse Anzahl von Verkäufen als Beweisanzeichen dafür geeignet sein, dass die Tätigkeit die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten hat.
- 44** Das Vorhandensein einer Veräußerungsabsicht beim Erwerb bzw. bei der Bebauung kann nicht allein aus dem zeitlichen Zusammenhang zwischen den jeweiligen Aktivitäten hergeleitet werden. Die Rechtsprechung hat dem zeitlichen Zusammenhang indizielle Bedeutung beigemessen, um dem Einwand zu begegnen, trotz Verkaufs von mehr als 3 Objekten habe ursprünglich die Absicht zur Vermietung oder Eigennutzung bestanden; sie habe lediglich infolge unvorhergesehener Umstände aufgegeben werden müssen. Diese Möglichkeit ist indessen umso unwahrscheinlicher, je kürzer die Zeit zwischen Erwerb bzw. Bebauung und Veräußerung war. Der zeitliche Zusammenhang hat daher für sich genommen in der Regel keine Bedeutung, wenn die Bebauung des eigenen Grundstücks mit einem Gebäude --im Gegensatz zur Veräußerung von mehr als drei Objekten-- nicht auf eine gewerbliche Tätigkeit hindeutet.
- 45** 5. Nach der im Beschluss des Großen Senats in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 vertretenen Auffassung 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, eine indizielle Bedeutung. Diese äußerlich erkennbaren Merkmale sind als Beweisanzeichen gerechtfertigt, weil die innere Tatsache der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht oft nicht zweifelsfrei feststellbar ist. Wenn es sich dabei auch um sehr gewichtige Indizien für oder gegen eine von Anfang an bestehende und u. U. auch nur bedingte

Veräußerungsabsicht handelt, so kommt es auf diese Indizienmerkmale dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen --ganz besonderen-- Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt (vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. November 1995 2 BvR 802/90 , BStBl II 1996, 34). Daraus folgt, dass trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen ist, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Dabei ist nicht auszuschließen, dass die Umstände im Einzelfall derartig gewichtig erscheinen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung zukommt.

- 46** Andererseits können auch bei einer Veräußerung von weniger als 4 Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Soweit die bisherige Rechtsprechung dahin gehend verstanden werden konnte, dass sie wie eine Freigrenze wirkt (vgl. z. B. Jung, Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, 1998, S. 143, 178; Kempermann, DStR 1996, 1156; Altfelder, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 349, 352; Paus, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 1999, 873) folgt dem der Große Senat nicht. So kann beispielsweise auf eine gewerbliche Betätigung geschlossen werden, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung (ggf. auch durch Schenkung) erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist (so zum gewerblich tätigen Betreuer Urteil des FG Baden-Württemberg vom 20. Dezember 2000 2 K 96/99 , EFG 2001, 446, rkr.) oder wenn ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird. In derartigen Gestaltungen kann die Wertung gerechtfertigt sein, dass es sich unabhängig von der Anzahl der Verkäufe um eine gewerbliche Tätigkeit handelt. Ebenso kann für eine gewerbliche Betätigung der Umstand sprechen, dass das Bauunternehmen des das Grundstück bebauenden Steuerpflichtigen erhebliche Leistungen für den Bau erbringt, die nicht wie unter Fremden abgerechnet werden (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 71/96 , BFH/NV 1997, 839).
- 47** Das in § 15 Abs. 2 EStG enthaltene Erfordernis der Nachhaltigkeit steht der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels in derartigen Fällen nicht entgegen. Die Drei-Objekt-Grenze stellt keine Mindestgrenze in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit dar.
- 48** D. Der Große Senat beantwortet die vorgelegte Rechtsfrage wie folgt:
- 49** Die Errichtung von Wohnobjekten auf dem eigenen Grundstück und deren Veräußerung stellt nicht unabhängig von der als Indiz wirkenden Drei-Objekt-Grenze bereits wegen der Ähnlichkeit mit dem "Bild des produzierenden Bauunternehmers/Bauträgers" eine gewerbliche Tätigkeit dar.