

Urteil vom 19. Oktober 2010, X R 41/08

Gewerblicher Grundstückshandel: Nachhaltigkeit der Tätigkeit in "Ein-Objekt-Fällen" bei Einschaltung eines Generalunternehmers - Keine Prüfung von Verfahrensfehlern bei Zurückverweisung der Streitsache an das FG - Berücksichtigung der Übergangserlasse der Finanzverwaltung von den Steuergerichten

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, AO § 347

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 28. November 2007, Az: 1 K 10576/03

Leitsätze

NV: Für die Prüfung der Nachhaltigkeit sind einem Steuerpflichtigen die Vertragsleistungen eines Generalunternehmers jedenfalls dann gesondert zuzurechnen, wenn er die Wirksamkeit des Generalunternehmervertrags vom Verkauf des Grundstücks abhängig gemacht hat.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Ehegatten und werden im Streitjahr 1994 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Der Kläger hatte bis zum 1. Januar 1994 ein Architekturbüro betrieben. Ab 1991 errichtete und vermietete er in den neuen Bundesländern auf eigene Rechnung 16 Verbrauchermärkte sowie mehrere Büro- und Wohnhäuser. Diese Immobilien befanden sich jedenfalls im Zeitpunkt der erstinstanzlichen Entscheidung noch im Eigentum des Klägers.
- 3 Mit notariellem Vertrag vom 10. Juni 1991 erwarb der Kläger ein Grundstück in P. Nach Einwerbung entsprechender Mietverträge sollte auch dieses Grundstück mit einem Verbrauchermarkt bebaut und anschließend vermietet werden. Vor Stellung des Bauantrags waren bis auf eine Ausnahme alle Ladengeschäfte vermietet. Da der Boden ausgetauscht werden musste, zog sich die Baureifmachung des Grundstücks bis 1992 hin. Die Baugenehmigung wurde am 5. November 1992 erteilt. Der Beginn der Bauarbeiten wurde gegenüber dem Hauptmieter am 14. Januar 1993 angezeigt.
- 4 Anfang 1993 trat die spätere Käuferin des Verbrauchermarktes über einen Grundstücksmakler an den Kläger mit der Bitte heran, den im Bau befindlichen, noch fertig zu stellenden Verbrauchermarkt zu verkaufen. Der Kläger ging auf dieses Angebot ein und veräußerte mit notariellem Kaufvertrag vom 30. März 1993 den Verbrauchermarkt. Da dieser Vertrag aus formellen Gründen unwirksam war, wurde ein weiterer notarieller Vertrag am 21. Mai 1993 geschlossen. In diesem Vertrag sicherte der Kläger die Fertigstellung zum 1. April 1994 sowie eine mangelfreie Ausführung zu. Der Kaufpreis betrug ... DM. Vereinbart war nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) die förmliche Abnahme der Bauleistungen. Zudem verpflichtete sich der Kläger, die vorläufige baubehördliche Schlussabnahme herbeizuführen und eine vorläufige Betriebserlaubnis zu beschaffen. Der Kläger übernahm vertraglich Gewährleistungspflichten über einen Zeitraum von fünf Jahren, für das Flachdach von zehn Jahren. 2,5 % des Kaufpreises konnte die Käuferin als Sicherheitsleistung einbehalten.
- 5 Vor Abschluss des Kaufvertrags hatte der Kläger nach den Feststellungen des FG am 15. März 1993 einen Generalunternehmer-Pauschalvertrag geschlossen, nach dem das Bauunternehmen verpflichtet war, den Verbrauchermarkt zu einem Festpreis von 5.634.310 DM zu errichten.
- 6 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 1994 erklärte der Kläger hinsichtlich des An- und Verkaufs des Grund und Bodens für das Grundstück in P einen schätzungsweise ermittelten Spekulationsgewinn in Höhe von ... DM sowie einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ... DM. Er wurde antragsgemäß veranlagt.

- 7** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) kam nach einer in den Jahren 1998 und 1999 durchgeführten Außenprüfung zu dem Ergebnis, der Kläger habe zumindest während der Bauzeit in bedingter Veräußerungsabsicht gehandelt. Der durch die Veräußerung des Grundstücks entstandene Gewinn führe deshalb zu gewerblichen Einkünften in Höhe von ... DM. Das FA änderte den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1994 und setzte erstmalig mit Bescheid vom 9. Juli 1999 den Gewerbesteuermessbetrag auf ... DM fest.
- 8** Vorverfahren und Klage blieben erfolglos.
- 9** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Wegen der Errichtung weiterer Verbrauchermärkte in besseren Lagen und der Verlegung der Umgehungsstraße habe der Kläger Anfang 1993 erkennen müssen, dass der Bau eines Verbrauchermarktes zu Vermietungszwecken eine wirtschaftliche Fehlinvestition wäre. Ein Steuerpflichtiger, der ausschließlich sein eigenes Vermögen verwalte, müsse ein solches Anlageobjekt veräußern können, ohne zum gewerblichen Grundstückshändler zu werden. Der Kläger habe nicht nachhaltig gehandelt. Zwar könne nach der Rechtsprechung auch die Errichtung eines einzigen Objekts nachhaltig sein. Diese Voraussetzung liege aber nur dann vor, wenn der Steuerpflichtige über einen längeren Zeitraum Aktivitäten entwickle, die nach Umfang und Gewicht hinter denen, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig seien, nicht zurückblieben. Derartige Aktivitäten habe das FG nicht festgestellt und auch nicht feststellen können. Die Bauplanung und die Vergabe an den Generalunternehmer seien im Zeitpunkt des Abschlusses des ersten gescheiterten Vertrags abgeschlossen gewesen. Der Kläger habe lediglich die Baudurchführung überwachen müssen. Diese Tätigkeit sei beim Bau jedes Hauses erforderlich. Die Wertschöpfung einer Immobilie setze sich aus drei Komponenten zusammen: vorhandenes Grundstück, vorhandene Baugenehmigung, vorhandene Mietverträge. Diese Voraussetzungen hätten lange vor dem Verkauf des Verbrauchermarktes vorgelegen. Die Mietverträge seien bereits abgeschlossen gewesen, der Kaufpreis des noch zu errichtenden Gebäudes sei nach einem Vielfachen des Netto-Jahresmietwerts festgelegt worden. Das Argument des FG der Wertschöpfung nach Vertragsschluss sei deshalb nicht stichhaltig.
- 10** Darüber hinaus machen die Kläger geltend, das angefochtene Urteil leide an Verfahrensfehlern. Das Gericht habe seiner Entscheidung nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens zugrunde gelegt.
- 11** Die Kläger beantragen,
- das FG-Urteil aufzuheben und den verbleibenden Verlustabzug zur Einkommensteuer auf den 31. Dezember 1994 um ... DM höher festzustellen sowie den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1994 aufzuheben.
- 12** Das FA beantragt,
- die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 13** Der Kläger habe nachhaltig gehandelt, weil er verpflichtet gewesen sei, einen mangelfreien betriebsbereiten Verbrauchermarkt zu erstellen. Die Übernahme der Gewährleistungspflichten lasse den Vergleich mit dem Bild eines Bauträgers geradezu zwingend erscheinen. Wegen des Insolvenzrisikos des Generalunternehmers sowie des Prozessrisikos könne dem nicht entgegengehalten werden, dass es sich im Ergebnis nur um eine Weitergabe der sich aus dem Generalunternehmervertrag ergebenden Gewährleistung handele. Zudem habe der Kläger das Bestehen einer unbedingten Veräußerungsabsicht bei Bebauung des Grundstücks dadurch verdeutlicht, dass er die Wirksamkeit des Generalunternehmervertrags vom 15. März 1993 in dessen § 11 vom Verkauf des Grundstücks abhängig gemacht habe. Er habe damit unmissverständlich gezeigt, dass ihm an der Errichtung des Objekts nicht gelegen gewesen wäre, wenn er es anschließend als Vermieter in seinem Vermögen hätte halten müssen. Das FG sei in seinem Urteil von einer Kontaktaufnahme der späteren Käuferin des Verbrauchermarktes zum Kläger nach Baubeginn ausgegangen und habe damit eine Tatsachenfeststellung getroffen, die der Regelung in § 11 des Generalunternehmervertrags widerspreche. Der Kläger habe über die Feststellungen des FG hinaus weitere Verpflichtungen gegenüber der Käuferin im Interesse einer bestmöglichen Verwertung des Grundbesitzes übernommen. Er habe im Kaufvertrag zugesichert, einen zahlungskräftigen Mieter für ein noch unvermietetes Ladengeschäft zu werben. Dies sei ihm nicht gelungen und daraus habe sich letztendlich eine zehnjährige Mietübernahmeverpflichtung ergeben. Im Zeitraum 1996 bis 2007 seien dem Kläger dadurch einschließlich der Kosten der Rechtsverfolgung Aufwendungen in Höhe von insgesamt ... € entstanden. Diese habe er erstmals mit Schreiben vom 22. Dezember 2009 gegenüber dem FA steuerlich geltend gemacht. Darüber hinaus habe der Kläger

den Bestand der bereits abgeschlossenen Mietverträge bei Objektübergabe, die Übernahme des Kaufgegenstandes durch die Mieter und die Mietzahlungen für die ersten drei Monate nach Übergabe garantiert.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 1. Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (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 (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259).
- 16** 2. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn (bei Vorliegen der in § 15 Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen) nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (vgl. z.B. Senatsurteil vom 24. Juni 2009 X R 36/06, BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 17** a) 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 regelmäßig von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert werden. Kein gewerblicher Grundstückshandel liegt dagegen im Regelfall vor, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Diese Grundsätze gelten nach Auffassung des Großen Senats des BFH (vgl. Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) auch in den sog. Errichtungsfällen. Die Rechtsprechung des BFH unterscheidet nicht danach, ob der Steuerpflichtige die veräußerten Objekte lediglich angeschafft oder ob er sie errichtet hat.
- 18** b) Der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings nur Indizwirkung zu. Steht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn innerhalb kurzer Zeit zu verkaufen, ist ein gewerblicher Grundstückshandel selbst dann zu bejahen, wenn weniger als vier Objekte veräußert werden (Senatsurteil in BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 19** Die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung sind überschritten, wenn beispielsweise das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist, wenn 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 (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Neben diesen vom Großen Senat des BFH ausdrücklich genannten Ausnahmefällen können andere gewichtige Umstände auf eine gewerbliche Betätigung auch bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten schließen lassen, und zwar dann, wenn sich aus diesen Umständen ergibt, dass die maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung) in unbedingter Veräußerungsabsicht vorgenommen worden sind.
- 20** Hierbei ist auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen. Wurde das Bauvorhaben beispielsweise nur kurzfristig finanziert, hat der Steuerpflichtige bereits während der Bauzeit eine Maklerfirma mit dem Verkauf des Objekts beauftragt oder selbst Veräußerungsannoncen geschaltet, wurde gar vor Fertigstellung des Bauwerks ein Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber geschlossen oder hat er Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Rahmen hinaus übernommen, kann selbst dann eine unbedingte Veräußerungsabsicht vorliegen, wenn keiner der vom Großen Senat des BFH (Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) angesprochenen Ausnahmefälle greift (Senatsurteil in BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 21** c) Der unbedingte Veräußerungsentschluss muss im Fall der Bebauung eines danach verkauften Grundstücks spätestens in dem Zeitpunkt gefasst sein, in dem sich der Unternehmer rechtlich bindet, etwa durch Abschluss der auf Bebauung gerichteten Verträge (Senatsurteil in BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171, m.w.N. aus der Rechtsprechung).

- 22** 3. Gewerbesteuerrechtlich gelten dieselben Grundsätze für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels wie für die Einkommensteuer (BFH-Urteil vom 18. Mai 1999 I R 118/97, BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28).
- 23** 4. Die bisherigen Feststellungen tragen nicht die Rechtsauffassung des FG, dass im Streitfall sowohl einkommensteuerrechtlich als auch gewerbesteuerrechtlich die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels vorlägen und deshalb der Gewinn aus der Veräußerung der unbebauten Grundstücke als laufender gewerblicher Gewinn steuerpflichtig sei.
- 24** a) Zwar sind die Tatbestandsmerkmale der Selbständigkeit und der Gewinnerzielungsabsicht erfüllt. Ohne Rechtsverstoß konnte das FG auch davon ausgehen, dass sich der Kläger am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt hat. Für den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat es der BFH genügen lassen, dass die Verkaufsabsicht nur einem kleinen Kreis von Personen --unter Umständen auch nur einer einzigen Person-- bekannt wird, und der Verkäufer damit rechnet, die Verkaufsabsicht werde sich herumsprechen (BFH-Urteil vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143). Nach der neueren Rechtsprechung kann eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr selbst dann vorliegen, wenn Geschäftsbeziehungen zu anderen Personen vertraglich ausgeschlossen sind. Maßgeblich ist allein, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht (BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 10/06, BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Der Kläger hat sowohl im Klage- als auch im Revisionsverfahren vorgetragen, dass er Anfang 1993 erkennen musste, dass die Vermietung des geplanten Verbrauchermarktes wegen des Baus anderer Einkaufszentren in besseren Lagen und einer Umgehungsstraße eine Fehlinvestition sei und er deshalb das Grundstück verkauft habe. In dieser Situation hätte der Kläger das Grundstück auch an jeden anderen Interessenten verkauft, der die von ihm geforderten Konditionen erfüllt hätte.
- 25** b) Die Feststellungen des FG erlauben aber nicht zu beurteilen, ob der Kläger auch nachhaltig tätig geworden ist.
- 26** aa) Grundsätzlich ist eine Tätigkeit nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind (Senatsurteil vom 26. September 2006 X R 27/03, BFH/NV 2007, 412).
- 27** bb) Ausnahmsweise kann nach der Rechtsprechung Nachhaltigkeit selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Dies ist dann der Fall, wenn die Erfüllung dieses Geschäfts oder Vertrags eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei nachhaltig tätig geworden. So hat der VIII. Senat des BFH im Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01 (BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294) eine Nachhaltigkeit aus zahlreichen und mit unbedingter Veräußerungsabsicht entfalteteten Aktivitäten im Interesse einer bestmöglichen Verwertung des Grundbesitzes abgeleitet. Der IV. Senat des BFH hat im Urteil vom 28. April 2005 IV R 17/04 (BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606) darauf verwiesen, dass für die Annahme der Nachhaltigkeit Einzeltätigkeiten nicht ausreichen, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden, gleichgültig ob es selbst genutzt, vermietet oder veräußert werden soll. Andernfalls wäre die Nachhaltigkeit bei der Veräußerung eines einzigen selbst bebauten Grundstücks nicht die Ausnahme, sondern die Regel. Nur wenn ein Steuerpflichtiger beim Verkauf eines selbst bebauten Grundstücks über einen längeren Zeitraum Aktivitäten entwickelt, die nach Umfang und Gewicht hinter denen, die zum Bau mehrerer Objekte notwendig sind, nicht zurückbleiben, kann die Gesamttätigkeit als nachhaltig beurteilt werden.
- 28** cc) Im Streitfall erlauben die Feststellungen des FG nicht den Schluss, der Kläger sei nachhaltig tätig geworden. Die vom Kläger aufgewendeten Baukosten in Höhe von 5.634.210 DM sind nicht so hoch, dass aus ihnen allein geschlossen werden müsste, er wäre beim Verkauf des Verbrauchermarktes nachhaltig i.S. des § 15 Abs. 2 EStG tätig geworden (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259). Auch die Tatsache, dass der Kläger noch bis 1. Januar 1994 als Architekt und somit branchennah tätig war (dies ist nach dem BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 8, 9/07, BFH/NV 2009, 923 lediglich ein schwaches Beweisanzeichen), er Gewährleistungspflichten übernommen hat und nach den Regelungen im Kaufvertrag verpflichtet war, eine vorläufige baubehördliche Schlussabnahme herbeizuführen sowie eine vorläufige Betriebserlaubnis zu beschaffen, führen allein nicht dazu, dass das Handeln des Klägers als nachhaltig zu qualifizieren wäre. Die Vertragsleistungen des Generalunternehmers könnten dem Auftraggeber (hier: dem Kläger) für die Prüfung der Nachhaltigkeit dann nicht zugerechnet werden, wenn --wie vom FG festgestellt, jedoch vom FA als unzutreffend gerügt-- der Generalunternehmervertrag bedingungslos zu einem Zeitpunkt geschlossen worden wäre, in dem der Kläger noch nicht zum Verkauf des Verbrauchermarktes entschlossen war und somit keine unbedingte Veräußerungsabsicht hatte.

- 29** Von einer nachhaltigen Tätigkeit des Klägers wäre aber auszugehen, wenn er über die Feststellungen des FG hinaus weitere Aktivitäten zur bestmöglichen Verwertung seines Grundbesitzes entfaltet hätte. Hätte er --wie vom FA im Revisionsverfahren vorgetragen-- die Wirksamkeit des Generalunternehmervertrags vom Zustandekommen eines Kaufvertrags abhängig gemacht, wären ihm die Vertragsleistungen des Generalunternehmers, den er auch zu überwachen hatte, gesondert zuzurechnen (BFH-Urteile vom 14. November 1972 VIII R 71/72, BFHE 107, 501, BStBl II 1973, 239; vom 6. Februar 1986 IV R 133/85, BFHE 146, 244, BStBl II 1986, 666; vom 12. Februar 1990 X B 124/88, BFH/NV 1990, 640; vom 20. September 1995 X R 34-35/93, BFH/NV 1996, 302; in BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533). In diesem Fall hätte er Einzeltätigkeiten entfaltet, die weit über das hinausgehen, was zum Bau eines jeden Hauses erforderlich ist; er wäre damit nachhaltig tätig geworden, selbst wenn er sich nicht --wie vom FA ebenfalls vorgetragen-- zur Einwerbung eines zahlungskräftigen Mieters für ein im Zeitpunkt des Zustandekommens des Kaufvertrags noch nicht vermietetes Ladengeschäft zu einem vertraglich bestimmten Mietzins verpflichtet sowie den Bestand der bereits abgeschlossenen Mietverträge bei Objektübergabe und die Mietzahlungen für einen festgelegten Zeitraum garantiert hätte. Der Kläger hätte in einer Weise am Marktgeschehen teilgenommen, das dem Bild eines Gewerbetreibenden --nämlich eines Bauträgers-- entspricht. Das FG wird im zweiten Rechtsgang entsprechende Feststellungen zu treffen haben.
- 30** 5. Kommt das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis, der Kläger sei nachhaltig tätig geworden, weil die Wirksamkeit des Generalunternehmervertrags vom Zustandekommen eines Kaufvertrags abhängig war, kann der Kläger sich nicht mit Erfolg darauf berufen, seine Tätigkeit sei über eine private Vermögensverwaltung nicht hinausgegangen. In diesem Fall hätte er im Interesse einer bestmöglichen Verwertung seines Grundbesitzes in unbedingter Veräußerungsabsicht so viele Einzelaktivitäten entwickelt, dass --trotz der Besonderheiten des Streitfalls-- von einer bloßen Vermögensverwaltung nicht mehr gesprochen werden könnte. Er hätte sich dann als Bauträger betätigt, nämlich als Bauherr im eigenen Namen für eigene Rechnung ein Bauvorhaben durchgeführt und dazu Vermögenswerte (das zuvor veräußerte Grundstück) der Käuferin verwendet (§ 34c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Gewerbeordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung). Insofern indiziert bereits seine im Zusammenhang mit der Bebauung ausgeübte Tätigkeit die Gewerblichkeit (vgl. hierzu auch Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291; oben unter 2.b).
- 31** 6. Sofern das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommt, der Kläger habe sowohl nachhaltig gehandelt als auch die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum gewerblichen Grundstückshandel überschritten, unterliegt der gesamte Veräußerungsgewinn der Besteuerung. Die Frage, ob die Wertschöpfung vor oder nach Einlage des Grundstücks in den Grundstückshandelsbetrieb (durch die Baugenehmigung für den Verbrauchermarkt und den Abschluss der Mietverträge --so die Einlassung der Kläger; durch die Aktivitäten nach Abschluss des Kaufvertrags-- so das FG und das FA) zurückzuführen ist, kann im Streitfall dahinstehen. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wären in jedem Fall die Anschaffungskosten des Grundstücks anzusetzen, da der Kläger das Grundstück innerhalb von drei Jahren nach Anschaffung (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG) in das Betriebsvermögen seines gewerblichen Grundstückshandels eingelegt hätte.
- 32** 7. Da die Revision aus anderen Gründen zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG führt, ist nicht darüber zu entscheiden, ob die Kläger auch infolge eines Verfahrensfehlers in ihren Rechten verletzt sind (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1997 I R 42/97, BFHE 184, 444, BStBl II 1999, 316).
- 33** 8. Ergänzend weist der Senat darauf hin, dass Tz 36 Satz 3 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. März 2004 IV A 6 -S 2240- 46/04 (BStBl I 2004, 434), wonach Regelungen der Tz 28, aus denen sich nachteilige Folgen für den Steuerpflichtigen ergeben, erst auf Veräußerungen nach dem 31. Mai 2002 anzuwenden sind, im vorliegenden Verfahren nicht zur Anwendung kommen kann. Zum einen gilt Tz 28 nur für Wohnobjekte, so dass im Streitfall Tz 29 des BMF-Schreibens in BStBl I 2004, 434 einschlägig wäre. Zum anderen konnte auch nach Tz 9 Abs. 2 des BMF-Schreibens vom 20. Dezember 1990 IV B 2 -S 2240- 61/90 (BStBl I 1990, 884) die Veräußerung von weniger als vier "anderen Objekten" (z.B. Mehrfamilienhäuser, Büro-, Hotel-, Fabrik- oder Lagergrundstücke) einen gewerblichen Grundstückshandel begründen. Zudem sind Übergangserlasse der Finanzverwaltung zwar auch von den Steuergerichten zu beachten (Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 19. Oktober 1971 GmS-OGB 3/70, BStBl II 1972, 603, 609; BFH-Urteil vom 15. Januar 1986 II R 141/83, BFHE 145, 453, BStBl II 1986, 418, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 12. Januar 1989 IV R 87/87, BFHE 155, 487, BStBl II 1990, 261). Seit Inkrafttreten der Abgabenordnung (AO) können die Steuergerichte diese jedoch nicht mehr im Anfechtungsverfahren gegen Steuerbescheide bzw. Feststellungsbescheide berücksichtigen (BFH-Urteile vom 28. November 1980 VI R 226/77, BFHE 132, 264, BStBl II 1981, 319, und vom 28. April 1987 IX R 40/81, BFH/NV 1987, 712). Daran hat sich auch durch die am 1. Januar 1996 in Kraft getretene Regelung, wonach auch die Ablehnung einer Billigkeitsmaßnahme mit einem Einspruch angefochten wird (vgl. § 347 AO i.d.F. des Grenzpendlergesetzes

vom 24. Juni 1994, BStBl I 1994, 440), nichts geändert (vgl. von Groll in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 227 AO Rz 376).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de