

## Urteil vom 30. September 2010, IV R 44/08

**Gewerblicher Grundstückshandel - Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze durch Aufteilung im Kaufvertrag - Anwendung der Drei-Objekt-Grenze bei Bebauung von Grundstücken - Überschreitung des Fünf-Jahres-Zeitraums - Veräußerung von weniger als vier Objekten - Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr - Gesamtergebnis des Verfahrens**

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1 Halbs 1, FGO § 126 Abs 6

vorgehend FG Köln, 12. Juni 2007, Az: 10 K 5000/06

### Leitsätze

Die zur Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom gewerblichen Grundstückshandel dienende Drei-Objekt-Grenze ist überschritten, wenn der Kaufvertrag zwar über einen unabgeteilten Miteigentumsanteil abgeschlossen wurde, das Grundstück jedoch in derselben Urkunde in Wohneinheiten und Gewerbeeinheiten aufgeteilt wurde, von denen dem Erwerber mehr als drei Einheiten zugewiesen wurden .

### Tatbestand

I.

- 1 Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR. Gesellschafter sind die Herren X, Y und Z. X ist einzelvertretungsberechtigt.
- 3 Mit notariellem Vertrag vom 6. Oktober 1993 hatte die Klägerin ein bebautes Grundstück in A erworben. Zunächst plante sie, darauf ein Wohn- und Geschäftsgebäude mit SB-Markt und Bäcker-/Metzgerbereich sowie 29 Wohnungen zu errichten. Diese Planung ließ sich jedoch nicht realisieren.
- 4 Daraufhin nahm die Klägerin das von einem anderen Bau- und Architektenbüro geplante Projekt "Seniorenresidenz" in Angriff. Auf Antrag des X wurde die Baugenehmigung erteilt. Außerdem bereitete die Klägerin eine Teilungserklärung vor.
- 5 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 17. Dezember 1998 veräußerte die Klägerin einen nicht abgeteilten Miteigentumsanteil von 546,2/1000 an die S-GmbH (GmbH), deren alleiniger Gesellschafter X ist. Durch eine in derselben Urkunde enthaltene Teilungserklärung teilten die Beteiligten das Eigentum in Teil- und Wohnungseigentum auf. Sie wiesen der GmbH 21 Eigentumswohnungen und der Klägerin 4 Gewerbeeinheiten in dem noch zu errichtenden Gebäude zu. Trotz Belehrung durch den Notar trafen die Beteiligten in dem Vertrag keine Regelung zu der Frage, in welchem Umfang sie sich an der Errichtung zu beteiligen hatten.
- 6 In einem anderen notariell beurkundeten Vertrag vom 17. Dezember 1998 hatten die Klägerin und die GmbH zuvor vereinbart, den Grundbesitz gemeinsam mit einem Wohn- und Geschäftshaus zu bebauen. Von den bisherigen Ankaufs- und Planungskosten einschließlich der Architekten- und Statikerhonorare sollte die GmbH einen Anteil von 602,6/1000 tragen. Die weiteren Kosten bis zur Fertigstellung sollten die Klägerin und die GmbH im Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile tragen. Außerdem verpflichtete sich die Klägerin, die Wohneinheiten zu erwerben, die von der GmbH nicht bis zum 22. Dezember 1998 durch wirksamen Kaufvertrag an Dritte veräußert worden waren. Auf dieser Grundlage erwarb die Klägerin mit notariell beurkundetem Kauf- und Bauträgervertrag vom 23. Dezember 1998 eine Wohneinheit.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte für die Vorjahre erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt. Für das Streitjahr (1998) gab die Klägerin zunächst keine Steuererklärung

ab. Während eines gegen den daraufhin erlassenen Schätzungsbescheid anhängigen Klageverfahrens erklärte sie einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung.

- 8** Dem folgte das FA nach einer Betriebsprüfung nicht. Es ging nunmehr von einem gewerblichen Grundstückshandel aus und stellte mit entsprechend geändertem Feststellungsbescheid, der zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde, einen Veräußerungsgewinn sowie laufende negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest.
- 9** Die Klägerin wandte sich gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels. Nachdem das Finanzgericht (FG) die Klage im ersten Rechtsgang als unbegründet abgewiesen hatte, hob der Bundesfinanzhof (BFH) das Urteil auf, weil das FG nicht das Gesamtergebnis des Verfahrens berücksichtigt und damit einen Verfahrensverstoß begangen habe (Beschluss vom 30. November 2006 VIII B 104/06, BFH/NV 2007, 486).
- 10** Auch im zweiten Rechtsgang wies das FG die Klage als unbegründet ab. Die Klägerin habe mit der Veräußerung des Miteigentumsanteils, verbunden mit den 21 Eigentumswohnungen und diversen Abstellplätzen, den Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten. Sie habe den Miteigentumsanteil vor der Bebauung veräußert. Trotz Belehrung durch den Notar hätten die Beteiligten nicht geregelt, in welchem Umfang sie sich jeweils an der Errichtung zu beteiligen hätten. Dies bedeute, dass die Klägerin sich verpflichtet habe und gegenüber den Erwerbern der einzelnen Eigentumswohnungen verpflichtet gewesen sei, das Objekt ggf. auch alleine zu errichten, wenn z.B. die GmbH insolvent würde. Die Übernahme einer solchen Verpflichtung überschreite den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Die Klägerin habe auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen, da sie von Anfang an vorgesehen habe, die Eigentumswohnungen nicht zu vermieten, sondern zu veräußern. Sie habe nur die Veräußerung nicht selbst vorgenommen, da die GmbH die Objekte besser vermarkten könne. Die Klägerin sei auch nachhaltig tätig geworden. Sie habe bei der Veräußerung des Miteigentumsanteils an die GmbH die unbedingte Absicht gehabt, von ihr zurückzuerwerbende Wohnungen zu veräußern. Dies ergebe sich aus dem Sachvortrag und dem Konzept der Klägerin, nur die Gewerbeeinheiten im Eigentum zu behalten und die Seniorenwohnungen zu veräußern. Ob es tatsächlich zu weiteren Veräußerungen gekommen sei, sei unerheblich, wenn bei der ersten Veräußerung eine Wiederholungsabsicht vorgelegen habe. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 828 veröffentlicht.
- 11** Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie rügt, das FG habe § 96 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt, weil es von einer alleinigen Pflicht der Klägerin zur Errichtung des Gebäudes ausgegangen sei, obwohl sich aus dem klägerischen Sachvortrag und den vorgelegten notariellen Urkunden eine gemeinsame Pflicht zur Errichtung des Bauobjekts ergebe. Es habe zu Unrecht einen gewerblichen Grundstückshandel angenommen. Werde ein Miteigentumsanteil an einem Grundstück vor Bebauung veräußert und die Bebauung aufgrund eines gemeinsamen Konzepts unter anteiliger Kostentragung gemeinsam durchgeführt, müsse dies mit dem Bebauen eines eigenen Grundstücks gleichgesetzt werden. Auch die Rückkaufsverpflichtung rechtfertige die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nicht. Zu Unrecht verweise das FA auf den zeitlichen Zusammenhang zwischen der Eigentumsübertragung am 17. Dezember 1998 und der Rückkaufsverpflichtung für bis zum 22. Dezember 1998 nicht veräußerte Wohnungen. Denn die Eigentumsübertragung sei von Anfang an Bestandteil der gemeinsamen Konzeption gewesen; ein Entwurf des Kaufvertrags habe schon im Oktober 1998 vorgelegen.
- 12** Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG Köln vom 13. Juni 2007 10 K 5000/06 aufzuheben und in dem Feststellungsbescheid für 1998 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 5. Dezember 2002 die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung mit der Maßgabe festzustellen, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils an die GmbH außer Acht bleibt.
- 13** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 14** Für einen gewerblichen Grundstückshandel spreche, dass die gesamte Baumaßnahme und auch die spätere Veräußerung fast aller der insgesamt 21 Wohnungen auf einem im Vorhinein gefassten gemeinsamen Plan der Klägerin und der GmbH beruhe, wie sich vor allem aus dem Zeitablauf ergebe. Der Umfang, in dem sich die Klägerin an der Planung und deren Durchführung beteiligt habe, gehe über eine reine Vermögensverwaltung hinaus. Zum einen habe die Klägerin den Bauantrag vor der Eigentumsübertragung gestellt. Sie sei dabei im Rahmen des Gesamtkonzepts auch für die GmbH tätig geworden und habe deren Vorstellungen über die Verwirklichung des

Bauvorhabens berücksichtigt. Alleine das Stellen eines Bauantrags bei unbedingter Veräußerungsabsicht begründe in der Regel einen gewerblichen Grundstückshandel (BFH-Urteil vom 15. April 2004 IV R 54/02, BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868). Zum anderen habe die Klägerin das Vermarktungsrisiko für die 21 Wohnungen übernommen, indem sie sich verpflichtet habe, die Wohnungen zurückzuerwerben, die die GmbH nicht innerhalb von fünf Tagen nach dem Kauf an dritte Erwerber habe weiterveräußern können. Auch das BFH-Urteil vom 16. April 1991 VIII R 74/87 (BFHE 164, 347, BStBl II 1991, 844) spreche entgegen der Ansicht der Klägerin im Streitfall für eine Gewerblichkeit. Auch die Klägerin habe einen Miteigentumsanteil an einem Grundstück unter der Bedingung veräußert, dass die Erwerberin mit ihr gemeinschaftlich ein Gebäude errichtete.

## Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision der Klägerin ist nicht begründet. Sie war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin einen gewerblichen Grundstückshandel unterhalten hat.
- 16** 1. Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes ist Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf (BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 8, 9/07, BFH/NV 2009, 923, unter II.B. der Gründe, m.w.N.).
- 17** 2. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird bei Grundstücksverkäufen die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten --z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung-- entscheidend in den Vordergrund tritt (BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 25/08, BFHE 228, 509, BStBl II 2010, 622, unter II.3.b aa der Gründe, m.w.N.). Die typischen gewerblichen Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Veräußerung von Grundstücken unterscheiden sich von der privaten Vermögensverwaltung durch die beim Erwerb oder zum Zeitpunkt der Bebauung bestehende Veräußerungsabsicht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.1., C.III.2. und C.III.4. der Gründe).
- 18** a) Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der BFH für den Bereich des gewerblichen Grundstückshandels mit Urteil vom 9. Dezember 1986 VIII R 317/82 (BFHE 148, 480, BStBl II 1988, 244) die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.2. der Gründe). Sie dient der Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen und ist ein gewichtiges Indiz für oder gegen eine von Anfang an bestehende, zumindest bedingte Veräußerungsabsicht (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe; BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291, unter 2.a der Gründe).
- 19** b) Danach liegt in der Regel ein gewerblicher Grundstückshandel vor, sofern mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren ab der Anschaffung veräußert werden (u.a. BFH-Urteil in BFHE 228, 509, BStBl II 2010, 622, unter II.3.b aa der Gründe; Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.2. der Gründe). Entsprechendes gilt bei der Bebauung von Grundstücken (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.3. und C.III.5. der Gründe). In diesen Fällen ist der Zeitraum zwischen der Errichtung der Objekte einerseits und ihrem Verkauf andererseits maßgeblich (BFH-Urteil vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238; BFH-Beschluss vom 28. Juli 2005 X B 21/05, BFH/NV 2005, 1806, unter 2.a der Gründe). Der Fünf-Jahres-Zeitraum ist dabei nicht im Sinne einer starren Begrenzung zu verstehen (BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914, unter II.2.b der Gründe, m.w.N.; vgl. auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 4. Februar 2005 2 BvR 1572/01, BFH/NV 2005, Beilage 2, 112, unter II.2.a der Gründe). Eine (geringfügige) Überschreitung kann insbesondere bei Vorliegen anderer Anhaltspunkte unbeachtlich sein (BFH-Urteil vom 8. September 2004 XI R 47/03, BFHE 207, 263, BStBl II 2005, 41, unter II.1. der Gründe).
- 20** Trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ist ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Diese müssen

jedoch derartig gewichtig erscheinen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung zukommt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe).

- 21** c) Verkauft der Steuerpflichtige dagegen weniger als vier Objekte, so kann nach den im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 niedergelegten Grundsätzen ein gewerblicher Grundstückshandel nur unter besonderen Voraussetzungen angenommen werden (BFH-Urteil vom 27. September 2006 IV R 39, 40/05, BFH/NV 2007, 221, unter II.3.a bb der Gründe).
- 22** In solchen Fällen kann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn bereits beim Erwerb der Grundstücke feststeht, dass sie zur Veräußerung bestimmt sind; eine bedingte Veräußerungsabsicht genügt hierzu nicht (BFH-Urteil in BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868, unter II.1.b bb der Gründe). Gleiches gilt, wenn der Veräußerer Aktivitäten zur Erhöhung des Grundstückswerts --wie etwa die Bebauung-- zu einem Zeitpunkt entfaltet, zu dem zweifelsfrei erwiesen ist, dass das Grundstück aus seinem Vermögen ausscheiden soll oder bereits ausgeschieden ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe; BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, unter 3.b der Gründe).
- 23** d) Selbständiges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze ist grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem Wohnungseigentumsgesetz), und zwar unabhängig von seiner Größe, seinem Wert und anderen Umständen (u.a. BFH-Urteile vom 3. August 2004 X R 40/03, BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d aa der Gründe; vom 12. Juli 2007 X R 4/04, BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885, unter B.II.1.a der Gründe; vom 17. Dezember 2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c cc der Gründe, jeweils m.w.N.). Hierbei folgt nach ständiger Rechtsprechung die selbständige Veräußerbarkeit grundsätzlich der sachenrechtlichen Qualifizierung (BFH-Urteile in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d aa der Gründe; in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c cc der Gründe). Die dem Grundsatz nach an das bürgerliche Recht anknüpfende Bestimmung des "Objekts" wird allerdings durch wirtschaftliche Gesichtspunkte unter Beachtung der Verkehrsanschauung geprägt (BFH-Urteil in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.4.a der Gründe).
- 24** e) Im Streitfall ist danach von einer Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze und damit von einer zumindest bedingten Veräußerungsabsicht auszugehen. Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin einen Miteigentumsanteil mehr als fünf Jahre nach dem Kauf des Grundstücks an die GmbH veräußert hat.
- 25** aa) Gleichzeitig mit dem Kaufvertrag wurde das Grundstück durch Teilungserklärung noch in derselben Urkunde in Miteigentumsanteile verbunden mit 21 Wohnungseigentums- und 4 gewerblichen Teileigentumseinheiten aufgeteilt. Die Vorbereitungen für die Aufteilung waren dem entsprechend bei Vertragsabschluss bereits abgeschlossen. Hinzu kommt, dass sich die Klägerin mit (weiterem) Vertrag vom selben Tag (17. Dezember 1998) --der in der Urkundenrolle des Notars unmittelbar vor dem Kaufvertrag eingetragen wurde-- verpflichtet hat, diejenigen Wohneinheiten zurückzuerwerben, die die GmbH nicht innerhalb der folgenden fünf Tage (bis zum 22. Dezember 1998) durch wirksamen Kaufvertrag an Dritte weiterveräußert hatte. Die Verknüpfung des Kaufvertrags mit der Teilungserklärung einerseits sowie der inhaltliche und der enge zeitliche Zusammenhang mit der Rückkaufsverpflichtung andererseits rechtfertigen es, als Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze nicht den unabgeteilten Miteigentumsanteil, sondern die 21 mit dem Wohnungseigentum verbundenen Miteigentumsanteile anzusehen.
- 26** bb) Der BFH hat bereits mehrfach entschieden, dass ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Weiterveräußerung auch dann vorliegen kann, wenn der Zeitraum von fünf Jahren überschritten ist (s. oben unter II.2.b). Im Streitfall wurde dieser Zeitraum geringfügig --um weniger als drei Monate-- überschritten. Das rechtfertigt es jedoch nicht, den erforderlichen engen zeitlichen Zusammenhang zu verneinen. Denn die Klägerin hat an anderer Stelle selbst vorgetragen, dass die Eigentumsübertragung von Anfang an Bestandteil der mit der Käuferin (der GmbH) gemeinsam entwickelten Konzeption gewesen sei; ein Entwurf des Kaufvertrags habe bereits im Oktober 1998 vorgelegen. Dem entsprechend hat sie vor dem Verkauf bereits die Baugenehmigung beantragt und erhalten sowie die Teilungserklärung vorbereitet. Bezieht man diese Umstände in die Beurteilung mit ein, ist der erforderliche enge zeitliche Zusammenhang zwischen Grundstückskauf und Weiterverkauf gewahrt.
- 27** cc) Unter diesen Voraussetzungen ist davon auszugehen, dass die Klägerin von Anfang an mit --zumindest bedingter-- Veräußerungsabsicht tätig geworden ist. Gesichtspunkte, die eine solche Annahme widerlegen könnten, hat die Klägerin nicht geltend gemacht. Auch aus den Feststellungen des FG ergeben sich dafür keine Anhaltspunkte. Soweit die Klägerin zunächst andere Pläne hatte, war darin --neben dem ebenfalls vorgesehenen

gewerblichen Bereich-- eine noch etwas größere Zahl von Wohnungen geplant. Die Änderung des Konzepts ist daher nicht geeignet, eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht zu widerlegen.

- 28** f) Die Klägerin hat somit den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen. Denn sie hat in von Anfang an bestehender bedingter Veräußerungsabsicht mehr als drei Objekte veräußert. Darauf, dass die Klägerin und die GmbH aufgrund der vertraglichen Vereinbarung vom 17. Dezember 1998 zu einer gemeinsamen Errichtung des Altenwohnheims verpflichtet waren --wie die Klägerin mit der Revisionsbegründung erneut geltend gemacht hat--, kommt es bei dieser Sachlage nicht an.
- 29** Die in diesem Zusammenhang gegen das angefochtene Urteil erhobenen Einwendungen greifen daher im Ergebnis nicht durch. Zwar ist nicht erkennbar, auf welche tatsächlichen Feststellungen das FG seine Annahme gestützt hat, die Klägerin sei gegenüber den Erwerbern der einzelnen Eigentumswohnungen verpflichtet gewesen, das Gesamtobjekt ggf. --z.B. bei Insolvenz der GmbH-- alleine zu errichten. Einer solchen Verpflichtung bedurfte es jedoch im Hinblick auf die Indizwirkung der Drei-Objekt-Grenze vorliegend für die Überschreitung der Grenze der privaten Vermögensverwaltung nicht.
- 30** Offenbleiben kann bei dieser Sachlage, ob die Klägerin durch die Verpflichtung zur Kostenübernahme nach dem Verhältnis der Miteigentumsanteile --unabhängig von etwaigen Kostenunterschieden zwischen Gewerbe- und Wohneinheiten-- tatsächlich allein die auf die Wohneinheiten entfallenden Kosten getragen hat oder ob der Klägerin und der GmbH die Errichtung des Gesamtobjekts jeweils anteilig zuzurechnen war, so dass beide im Umfang ihrer Beteiligung auch für den jeweils anderen tätig wurden.
- 31** 3. Die Auffassung des FG, die Klägerin sei nachhaltig tätig geworden, ist nicht zu beanstanden.
- 32** a) Eine Tätigkeit ist regelmäßig nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also die Absicht besteht, weitere Geschäfte abzuschließen (u.a. BFH-Urteil vom 19. Februar 2009 IV R 10/06, BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.c aa der Gründe). So verhält es sich, wenn der Erwerb und die Veräußerung von Grundbesitz nicht auf eine einzelne Gelegenheit beschränkt bleiben sollen (vgl. BFH-Urteil vom 7. März 1996 IV R 2/92, BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, unter I.3.b der Gründe). Ausnahmsweise kann ein Steuerpflichtiger selbst dann nachhaltig handeln, wenn er nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen (Veräußerungs-)Vertrag abschließt und sich insoweit keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt (BFH-Urteil in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, unter 2.b der Gründe).
- 33** b) Im Streitfall hat das FG festgestellt, dass die Klägerin von Anfang an bei dem Konzept "Seniorenresidenz" vorgesehen hatte, die Eigentumswohnungen nicht zu vermieten, sondern zu veräußern. Diese Feststellung wird durch die spätere Abwicklung des Bauvorhabens bestätigt. Sie steht auch mit dem Vorbringen der Klägerin in Einklang, wonach die Eigentumsübertragung von Anfang an Bestandteil der gemeinsamen Konzeption war. Das FG hat den Sachverhalt darüber hinaus dahingehend gewürdigt, dass die Klägerin bei der Veräußerung des Miteigentumsanteils an die GmbH die Absicht hatte, von ihr zurückzuerwerbende Wohnungen wiederum zu veräußern. Nach Auffassung des FG hat deshalb bei der ersten Veräußerung tatsächlich eine Wiederholungsabsicht vorgelegen, unabhängig davon, ob es tatsächlich zu weiteren Veräußerungen gekommen ist.
- 34** c) Daran ist der erkennende Senat gebunden. Denn die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG bindet nach § 118 Abs. 2 FGO den BFH, auch wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich ist. Das gilt nur dann nicht, wenn sie in sich widersprüchlich, lückenhaft oder unklar ist, gegen Denkgesetze oder gesichertes Erfahrungswissen verstößt oder ihr zu hohe Anforderungen an die Überzeugungsbildung zu Grunde liegen (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 2005 IX R 76/03, BFHE 212, 360, BStBl II 2006, 359; BFH-Beschluss vom 5. Juli 2006 IV B 91/05, BFH/NV 2006, 2245). So verhält es sich vorliegend jedoch nicht; die Klägerin hat gegen die insoweit maßgeblichen Feststellungen des FG auch keine durchgreifenden Verfahrensrügen erhoben.
- 35** 4. Offenbleiben kann bei dieser Sachlage, ob vorliegend bereits deshalb ein gewerblicher Grundstückshandel gegeben sein kann, weil beim (Rück-)Erwerb der Eigentumswohnung nach den Feststellungen des FG bereits feststand, dass sie zur (Wieder-)Veräußerung bestimmt war, oder ob insoweit von einer anderen Beurteilung auszugehen ist, weil der Rückerwerb und die Absicht zur erneuten Veräußerung dadurch bedingt waren, dass der von der (Erst-)Käuferin geplante Verkauf nicht termingerecht umgesetzt wurde, und dass deshalb der Rückerwerb und die daran anknüpfende erneute Veräußerungsabsicht der Klägerin nicht getrennt von der erstmaligen Veräußerung beurteilt werden können, weil sie der Umsetzung des ursprünglichen Plans dienten.
- 36** 5. Die Klägerin hat auch am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen.

- 37** a) Eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH-Urteil in BFHE 224, 321, BStBl II 2009, 533, unter II.2.b der Gründe). So kann es sich auch bei nur einem Verkaufsgeschäft verhalten. 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 in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.b der Gründe, m.w.N.).
- 38** b) So verhielt es sich im Streitfall. Die Klägerin hat --gemeinsam mit der GmbH-- geplant, auf ihrem Grundstück ein Altenwohnheim mit Gewerbeeinheiten und 21 zum Verkauf bestimmten Wohneinheiten zu errichten. Sie ist damit in einer Weise tätig geworden, die dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Sie hat daher am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen, auch wenn sie den Grundstücksteil mit den zu errichtenden Wohneinheiten zunächst an nur eine Käuferin --die GmbH-- veräußert hat.
- 39** 6. Unstreitig hat die Klägerin selbständig und mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt.
- 40** 7. Die Rügen der Klägerin, mit denen sie Verfahrensmängel geltend macht, greifen nicht durch.
- 41** a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 FGO entscheidet das Gericht nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung. Das FG muss danach neben dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung auch den gesamten Akteninhalt und das Ergebnis von Beweiserhebungen jeglicher Art berücksichtigen (vgl. Gräber/Stapperfeld, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 96 Rz 11; Fu in Schwarz, FGO § 96 Rz 15, jeweils m.w.N.).
- 42** b) Soweit die Klägerin meint, das FG habe das Ergebnis der Beweisaufnahme und die neben dem Kaufvertrag über den Miteigentumsanteil geschlossene weitere notarielle Vereinbarung vom 17. Dezember 1998 nicht beachtet, trifft dies nicht zu. Denn das FG hat sowohl auf das Protokoll der Beweisaufnahme (S. 4 der Urteilsreinschrift) als auch auf den notariell beurkundeten Vertrag (S. 7 der Urteilsreinschrift) ausdrücklich Bezug genommen. Dass es daraus nicht die von der Klägerin für zutreffend erachteten Folgerungen gezogen hat, führt nicht zu einem Verfahrensfehler.
- 43** c) Zwar macht die Klägerin zu Recht geltend, dass das FG von einer Verpflichtung der Klägerin zur Alleinerrichtung des Bauobjekts ausgegangen ist, ohne dass diese Annahme durch tatsächliche Feststellungen gedeckt ist. Darauf kommt es jedoch im Ergebnis nicht an.
- 44** d) Von einer weiteren Begründung sieht der Senat insoweit ab (§ 126 Abs. 6 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)