

Urteil vom 03. März 2011, IV R 10/08

Gewerblicher Grundstückshandel: Bedingte Veräußerungsabsicht in "Ein-Objekt-Fällen" nicht ausreichend - Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs oder des Bauauftrags - Übernahme der weiteren Bebauung gegenüber dem Erwerber

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 01. März 2006, Az: IV 203/03

Leitsätze

1. NV: Wird die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten, hat der Steuerpflichtige den Bereich der privaten Vermögensverwaltung nicht bereits deswegen verlassen, weil er beim Erwerb oder der Bebauung des Grundstücks eine bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hat .
2. NV: Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung wird auch nicht allein deshalb überschritten, weil sich der Steuerpflichtige gegenüber dem Erwerber zusätzlich zur Fertigstellung des Gebäudes verpflichtet .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GbR, erwarb am 3. Februar 1992 von der Treuhandanstalt ein unbebautes Grundstück für etwa 2 Mio. DM.
- 2 Mit Vertrag vom 20. Juni 1994 beauftragte die Klägerin einen Generalunternehmer mit der Errichtung eines Bürogebäudes auf dem Grundstück. Baubeginn war der 1. Juli 1994. Bereits im Februar 1994 waren Mietverträge über einen Großteil der Büroräume geschlossen.
- 3 Das Bauvorhaben wurde mit einem Darlehen vom 2. September 1994 in Höhe von 23 Mio. DM finanziert. Die Darlehenssumme war bis zum 31. Mai 1995 zurückzuzahlen. Als Verwendungszweck ist in dem Darlehensvertrag die "Vorfinanzierung des beantragten Hypothekendarlehens in gleicher Höhe" angegeben. Zudem wurde vereinbart, dass die Darlehenssumme durch Auszahlung des beantragten Hypothekendarlehens zurückgeführt werden soll.
- 4 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 22. Oktober 1994 veräußerte die Klägerin den größten Teil des Grundstücks an einen Immobilienfonds für etwa 30 Mio. DM zuzüglich Umsatzsteuer. Ein erstes Kaufangebot hatte der Erwerber am 22. September 1994 abgegeben, nachdem der Makler der Klägerin zuvor eigenständig nach einem Käufer gesucht hatte, ohne hierzu von der Klägerin beauftragt gewesen zu sein. Das Gebäude befand sich zu diesem Zeitpunkt im Rohbau. In dem Kaufvertrag verpflichtete sich die Klägerin zur Fertigstellung des Gebäudes nach den bereits vorliegenden Plänen; der Erwerber griff in die Bauausführung nicht mehr ein. Außerdem garantierte die Klägerin eine vollständige Vermietung und übernahm Gewährleistungspflichten für die Bauausführung.
- 5 Die Klägerin erklärte für das Streitjahr 1994 (negative) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Das damals zuständige Finanzamt folgte dem zunächst, sah aber im Anschluss an eine Betriebsprüfung die Vorgänge um den Ankauf, die Bebauung und den Verkauf des Grundstücks als gewerbliche Tätigkeit an.
- 6 Nach im Wesentlichen erfolglosem Einspruch wies das Finanzgericht (FG) die Klage ab. Die Klägerin habe die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten, weil sie von Beginn der Bebauung an eine bedingte Veräußerungsabsicht gehabt habe. Sie habe das im Rohbau vorhandene Gebäude für den Erwerber bauträgerähnlich fertig gebaut und dabei Gewährleistungspflichten und das Vermietungsrisiko übernommen. Die Errichtung sei kurzfristig vollständig fremdfinanziert worden. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse habe die Klägerin zudem aufgrund der zahlreichen Aktivitäten bei der Errichtung des Gebäudes nachhaltig gehandelt.
- 7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Entgegen

der Auffassung des FG sei für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bei Unterschreiten der Drei-Objekt-Grenze eine unbedingte Veräußerungsabsicht bei Erwerb oder spätestens bei Bebauung des Grundstücks erforderlich. Diese habe im Streitfall zu diesen Zeitpunkten nicht vorgelegen.

- 8 Nach Ergehen der Vorentscheidung hat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Feststellungsbescheid für 1994 mit Bescheid vom 15. März 2006 aus hier nicht streitigen Gründen geändert.
- 9 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung, den Feststellungsbescheid für 1994 vom 15. März 2006 sowie die geänderten Feststellungsbescheide für 1994 vom 15. Dezember 1999 und vom 27. Januar 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2003 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. 1. Die Revision führt bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung. Da nach Ergehen der Vorentscheidung ein Änderungsbescheid ergangen ist, ist das Urteil des FG gegenstandslos geworden (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215). Der Senat entscheidet über die Klage gegen den gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens gewordenen Feststellungsbescheid für 1994 vom 15. März 2006. Einer Zurückverweisung nach § 127 FGO bedarf es nicht, weil sich durch den Änderungsbescheid der Streitstoff nicht verändert hat.
- 12 2. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid vom 15. März 2006 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Er ist antragsgemäß aufzuheben. Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Grenze der privaten Vermögensverwaltung bereits dann überschritten werde, wenn der Steuerpflichtige bei Erwerb oder Bebauung des Grundstücks eine bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hat. Vielmehr ist zu diesen Zeitpunkten eine unbedingte Veräußerungsabsicht erforderlich. Die Feststellungen des FG lassen die abschließende Beurteilung zu, dass die Klägerin das Grundstück nicht mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben und bebaut hat.
- 13 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. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf.
- 14 b) 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 (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617; vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).
- 15 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, BStBl II 1988, 244) die sogenannte Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Danach ist regelmäßig von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert werden.
- 16 Der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings nur Indizwirkung zu. Ein gewerblicher Grundstückshandel kann auch dann zu bejahen sein, wenn --wie im Streitfall-- weniger als vier Objekte veräußert werden, aber aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn innerhalb kurzer Zeit wieder zu verkaufen (BFH-Urteile vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238; vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294; vom 27. November 2008 IV R 38/06, BFHE 223, 476, BStBl II 2009, 278; vom 17. Dezember 2008 IV R 85/06, BFHE 224, 84, BStBl II 2009, 795). Der unbedingte Veräußerungsentschluss muss im Fall der Bebauung eines danach verkauften Grundstücks spätestens in dem Zeitpunkt gefasst sein, in dem sich der Steuerpflichtige rechtlich bindet, etwa durch Abschluss

der auf die Bebauung gerichteten Verträge (BFH-Urteile vom 28. April 2005 IV R 17/04, BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606; in BFHE 223, 476, BStBl II 2009, 278; vom 17. Dezember 2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791; vom 19. Februar 2009 IV R 12/07, BFH/NV 2009, 926; vom 16. September 2009 X R 48/07, BFH/NV 2010, 212; vom 19. Oktober 2010 X R 41/08, BFH/NV 2011, 245).

- 17** Demgegenüber hat das FG zu Unrecht die Auffassung vertreten, der Bereich der privaten Vermögensverwaltung könne --auch bei Nichtüberschreiten der Drei-Objekt-Grenze-- schon dann verlassen sein, wenn der Steuerpflichtige beim Erwerb oder der Bebauung des Grundstücks jedenfalls eine bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hat. Die Bedeutung der bedingten Veräußerungsabsicht erschöpft sich darin, dem Einwand des Steuerpflichtigen entgegenzutreten, er habe trotz Verkaufs von mehr als drei Objekten in einem Zeitraum von fünf Jahren beim Erwerb oder der Bebauung die Absicht gehabt, diese im Wege der Vermögensverwaltung (Selbstnutzung oder Vermietung) zu nutzen (BFH-Urteile vom 15. April 2004 IV R 54/02, BFHE 206, 90, BStBl II 2004, 868; in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791; in BFH/NV 2009, 926; vom 19. Februar 2009 IV R 8, 9/07, BFH/NV 2009, 923).
- 18** c) Das FG hätte daher im Streitfall prüfen müssen, ob die Klägerin das Grundstück mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben oder bebaut hat.
- 19** Auf das Bestehen einer unbedingten Veräußerungsabsicht bei Veräußerung von weniger als vier Objekten kann beispielsweise geschlossen werden, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft oder von vornherein auf Rechnung und nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5.). Der Veräußerer wird --sofern er das Grundstück für den Erwerber bebaut-- wie ein Bauunternehmer, Generalübernehmer oder Baubetreuer und damit gewerblich tätig, wenn der Entschluss zur Veräußerung spätestens im Zeitpunkt des Abschlusses der auf die Bebauung gerichteten Verträge gefasst worden ist (BFH-Urteil in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791).
- 20** Daneben hat die Rechtsprechung weitere Kriterien entwickelt (vgl. zusammenfassend: BFH-Urteile in BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, und in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791). Für eine unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen danach insbesondere die nur kurzfristige Finanzierung des Vorhabens (vgl. BFH-Urteil in BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791) sowie Veräußerungsbemühungen durch Zeitungsanzeigen oder Beauftragung eines Maklers (vgl. BFH-Urteile in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, und in BFH/NV 2009, 923).
- 21** Auf eine unbedingte Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs oder des Bauauftrags kann hingegen nicht allein aus einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen den jeweiligen Aktivitäten geschlossen werden. Auch bei einer kurzen Zeitspanne zwischen Erwerb, Bebauung und Veräußerung kann nicht ausgeschlossen werden, dass der Steuerpflichtige seinen Veräußerungsentschluss kurzfristig gefasst hat. Sie kann nur neben anderen Umständen als Indiz für die unbedingte Veräußerungsabsicht sprechen (BFH-Urteile in BFHE 223, 476, BStBl II 2009, 278, und in BFH/NV 2009, 923, jeweils zu Veräußerungen innerhalb eines Jahres nach Abschluss des Bauvertrags; allgemein bereits: Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.4.). Das gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige sein Grundstück nach Abschluss des Bauvertrags mit einem von ihm lediglich teilweise fertig gestellten Gebäude veräußert (BFH-Urteil vom 18. August 2009 X R 41/06, BFH/NV 2010, 38).
- 22** Auch wird die Grenze der privaten Vermögensverwaltung nicht deshalb überschritten, weil sich der Steuerpflichtige gegenüber dem Erwerber zusätzlich zur Fertigstellung des Gebäudes verpflichtet. Das Bebauen des eigenen Grundstücks mit einem Gebäude einschließlich der damit zusammenhängenden Tätigkeiten (z.B. Planung und Finanzierung) ist so wenig wie der Erwerb von Grundbesitz kennzeichnend dafür, dass eine Nutzung des Grundstücks durch künftige Vermietung nicht beabsichtigt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.4.). Mit der Fortsetzung der Bebauung führt der Steuerpflichtige nur das zu Ende, was er auch ohne die zwischenzeitliche Veräußerung getan hätte.
- 23** Der Steuerpflichtige wird dagegen --wie sich auch aus den oben genannten Maßstäben ergibt-- wie ein Bauunternehmer, Generalübernehmer oder Baubetreuer gewerblich tätig, wenn er das Grundstück bereits vor dem rechtsverbindlichen Abschluss des Bauvertrags veräußert hat und sich gegenüber dem Erwerber zur Errichtung verpflichtet (vgl. BFH-Urteile in BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606; vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259). In diesem Fall kann nämlich --anders als bei Veräußerung nach Abschluss des Bauvertrags-- die Bebauung nach den Wünschen des Erwerbers noch ohne Weiteres geändert werden. Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung wird bei der Übernahme der weiteren Bebauung gegenüber dem Erwerber allenfalls dann überschritten, wenn das Gebäude noch während der Bauausführung derart zugunsten des Erwerbers

umgestaltet wird, dass die Fortsetzung der Bautätigkeit als ein neuer Baubeginn auf Rechnung und nach den Wünschen des Erwerbers erscheint.

- 24 d) Die tatrichterlichen Feststellungen des FG lassen anhand der vorstehenden Kriterien die abschließende Beurteilung zu, dass die Klägerin das Grundstück nicht mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben oder bebaut hat.
- 25 Die Klägerin hat den Generalunternehmervertrag zur Errichtung des Gebäudes am 20. Juni 1994 abgeschlossen. Erst gut drei Monate später, am 22. September 1994, ist ihr das Kaufangebot des Immobilienfonds unterbreitet worden. Selbst wenn sie sich sofort zum Verkauf entschlossen haben sollte, wäre die unbedingte Veräußerungsabsicht erst nach Abschluss des Generalunternehmervertrags gefasst worden.
- 26 Es spricht nichts dafür, dass sich die Klägerin zu einem früheren Zeitpunkt, d.h. vor Abschluss des Generalunternehmervertrags, um eine Veräußerung bemüht hat. Nach den unwidersprochenen Feststellungen des FG hat die Klägerin ihren Makler lediglich mit der Suche nach Mietern beauftragt. Dieser hat dagegen auf eigene Initiative einen Käufer gesucht und ist erst anschließend mit dem Interessenten an die Klägerin herangetreten (vgl. zu ähnlichen Sachverhalten auch BFH-Urteile in BFH/NV 2009, 923, und in BFH/NV 2010, 38).
- 27 Eine unbedingte Veräußerungsabsicht ergibt sich nicht aus der zunächst nur kurzfristigen (vollständigen) Finanzierung des Bauvorhabens. Die Indizwirkung greift ausnahmsweise nicht, wenn sich --wie im Streitfall-- aus dem Darlehensvertrag eindeutig ergibt, dass das kurzfristige Darlehen unmittelbar nach seiner Fälligkeit von einem bereits bei demselben Kreditinstitut beantragten langfristigen Darlehen gleicher Höhe abgelöst werden soll.
- 28 Die Klägerin hat das Gebäude nicht nach den Wünschen des Immobilienfonds fertig gestellt, sondern die eigene ursprüngliche Planung beibehalten, so dass die Vollendung des Gebäudes nicht als neuer Baubeginn nach den Wünschen des Erwerbers gewertet werden kann. Der Erwerber hat nicht mehr in die Bauausführung eingegriffen.
- 29 Die Übernahme der Gewährleistung und die Mietgarantie durch die Klägerin im Kaufvertrag lassen im Streitfall demgegenüber nicht auf eine bereits bei Erwerb oder Bebauung vorliegende unbedingte Veräußerungsabsicht schließen (vgl. zur Indizwirkung BFH-Urteil in BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238; dagegen Kempermann, Deutsches Steuerrecht 2009, 1725). Solche Modalitäten des Kaufvertrags mit dem Erwerber berühren grundsätzlich nur die Vorteilhaftigkeit des Rechtsgeschäfts für die Beteiligten. Als Indiz für eine unbedingte Veräußerungsabsicht können diese Vereinbarungen nur herangezogen werden, wenn der Steuerpflichtige diese zusätzlichen Pflichten hinnehmen musste, um das Grundstück überhaupt verkaufen zu können. Davon kann aber im Streitfall bei einem Gewinn der Klägerin von über 4 Mio. DM aus diesem Grundstücksgeschäft keine Rede sein.
- 30 Da die Klägerin schon die Grenze der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten hat, kommt es nicht mehr darauf an, ob sie auch nachhaltig tätig war.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de