

Urteil vom 27. September 2012, III R 19/11

Gewerblicher Grundstückshandel bei Veräußerungen zur Vermeidung einer Zwangsversteigerung

BFH III. Senat

EStG § 15 Abs 2, GewStG § 2 Abs 1, EStG § 15 Abs 2

vorgehend FG Münster, 10. März 2011, Az: 14 K 991/05 G

Leitsätze

1. Die persönlichen oder finanziellen Beweggründe für die Veräußerung von Immobilien sind für die Zuordnung zum gewerblichen Grundstückshandel oder zur Vermögensverwaltung unerheblich. Dies gilt auch für wirtschaftliche Zwänge wie z.B. die Ankündigung von Zwangsmaßnahmen durch einen Grundpfandgläubiger.
2. Die Drei-Objekt-Grenze hat die Bedeutung eines Anscheinsbeweises, der --ohne dass es dafür weiterer Indizien bedarf-- den Schluss auf die innere Tatsache des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks in bedingter Veräußerungsabsicht zulässt. Ihre Geltungskraft kann im Einzelfall durch den Nachweis eines atypischen Sachverhaltsverlaufs erschüttert werden. Dafür kommen indes grundsätzlich weder die Gründe der Veräußerung noch Absichtserklärungen in Betracht, sondern vornehmlich Gestaltungen des Steuerpflichtigen in zeitlicher Nähe zum Erwerb, die eine Veräußerung innerhalb eines Zeitrahmens von etwa fünf Jahren erschweren oder unwirtschaftlicher machen.

Tatbestand

- I.
 - 1 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war in den Streitjahren 1996 bis 1998 Allein- und Miteigentümer zahlreicher Grundstücke. Darüber hinaus war er an einer u.a. auf dem Gebiet des Handels mit Industriegütern und Kraftfahrzeugen tätigen Gesellschaft mit beschränkter Haftung beteiligt.
 - 2 Aufgrund von Steuerschulden in Millionenhöhe infolge einer die Vorjahre betreffenden kombinierten Steuerfahndungs- und Betriebsprüfung hatte das Finanzamt L (FA L) 1997 im Arrestwege die im Alleineigentum des Klägers stehenden Grundstücke O, erworben im Jahr 1988, M, erworben im Jahr 1995, unbebaut, B, erworben im Jahr 1995, K, erworben im Jahr 1997 und H, erworben im Jahr 1997 sowie weitere im Miteigentum des Klägers und seiner Ehefrau stehende Grundstücke mit Sicherungshypotheken belastet.
 - 3 Nachdem für die den Arrestanordnungen zugrunde liegenden Abgabeanprüche Steuerbescheide ergangen waren, beschied das FA L den Kläger und dessen Ehefrau am 30. Januar 1998, dass es in einer Woche die Verwertung der Sicherheiten einleiten werde. Zu einer Zwangsversteigerung der Objekte kam es aber nicht, weil das FA L dem Kläger und seiner Ehefrau einen freihändigen Verkauf dieser Grundstücke gestattete.
 - 4 Im weiteren Verlauf des Streitjahres 1998 veräußerten der Kläger bzw. der Kläger und seine Ehefrau daraufhin die genannten Grundstücke. Dabei wurden folgende Verkaufspreise erzielt:

Grundstück	Ursprünglicher Kaufpreis (DM)	Erzielter Kaufpreis (DM)
O	350.000	798.000
M	52.000	100.000
B	275.000	350.000

K	300.000	650.000
H	600.000	1.300.000

- 6 Daneben veräußerten der Kläger bzw. der Kläger und seine Ehefrau im Jahr 1998 auch noch weitere Grundstücke.
- 7 In den Jahren 2000 und 2001 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung eine Außenprüfung bei dem Kläger und dessen Ehefrau sowie einer aus beiden bestehenden Grundstücksgesellschaft bürgerlichen Rechts durch.
- 8 Aufgrund seiner während der Prüfungen getroffenen Feststellungen gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass der Kläger und seine Ehefrau zum einen jeweils persönlich, zum anderen aber auch gemeinsam einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hätten. Zu dem Betriebsvermögen des von dem Kläger persönlich betriebenen gewerblichen Grundstückshandels hätten die Grundstücke M, O, B, K und H gehört. Darüber hinaus gelangte der Prüfer zur Annahme nicht erklärter Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen sowie ungeklärter Vermögenszuwächse.
- 9 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) übernahm die Ansätze des Prüfers und setzte u.a. für die Streitjahre 1996, 1997 und 1998 Gewerbesteuermessbeträge gegen den Kläger fest.
- 10 Der Einspruch hatte keinen Erfolg. Das FA setzte die Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre mit seiner Einspruchsentscheidung herauf, nachdem es den Kläger zuvor auf die Möglichkeit einer Verböserung hingewiesen hatte, und zwar für 1996 auf 5.192,57 € (= 10.155 DM), für 1997 auf 4.069,88 € (= 7.960 DM) und für 1998 auf 31.316,63 € (= 61.250 DM). Dabei ging es weiterhin davon aus, dass der Kläger 1995 einen gewerblichen Grundstückshandel aufgenommen habe und dass zu dem Betriebsvermögen dieses Grundstückshandels die Grundstücke M, B, K und H jeweils bereits ab dem Zeitpunkt ihres Erwerbs gehört hätten, während das Grundstück O erst mit dem Beginn des Grundstückshandels dem Betriebsvermögen zum Teilwert zugeführt worden sei, der mit dem ursprünglichen Kaufpreis abzüglich der in Anspruch genommenen AfA-Beträge geschätzt wurde.
- 11 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1254). Es entschied, der Kläger habe die Grenze der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten und daher keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Anhaltspunkte für eine bereits bei Erwerb der später veräußerten Grundstücke bzw. Miteigentumsanteile vorhandene unbedingte Veräußerungsabsicht des Klägers seien nicht vorhanden. Daher sei maßgeblich, ob er innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte angeschafft und veräußert habe. Einbezogen werden könnten nur das vom Kläger 1995 erworbene und 1998 veräußerte unbebaute Grundstück M sowie die versuchte Veräußerung des 1991 vom Kläger und seiner Ehefrau zu hälftigem Miteigentum erworbenen Grundstücks S. Die vier Grundstücke O, B, K und H seien dagegen nicht mitzuzählen, da der Kläger sich der Veräußerung dieser Grundstücke aufgrund der zwangsweise eingetragenen Sicherungshypotheken und deren angedrohter Verwertung ohne Inkaufnahme wirtschaftlicher Nachteile nicht habe entziehen können.
- 12 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Das FA beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15 Die Revision ist begründet, sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG.
- 16 1. Das FG hat die Verkäufe der Grundstücke B, K und H durch den Kläger zu Unrecht als private Vermögensverwaltung angesehen und daher das Vorliegen der in der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Kriterien für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels verneint.
- 17 a) Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes, § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes ist eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am

allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, Gewerbebetrieb, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufes oder einer anderen selbständigen Tätigkeit anzusehen ist. Außerdem müssen durch die Tätigkeit die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten werden. Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und der nicht steuerbaren Sphäre ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --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, BStBl II 2002, 291; Senatsbeschluss vom 15. März 2012 III R 30/10, BStBl II 2012, 661).

- 18** Eine private Vermögensverwaltung wird ausgeübt, solange sich die zu beurteilende Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtungen nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. Von einem gewerblichen Grundstückshandel kann dagegen im Regelfall ausgegangen werden, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf, d.h. von etwa fünf Jahren, mindestens vier Objekte veräußert werden, weil die äußeren Umstände dann den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (Senatsurteil vom 17. Dezember 2009 III R 101/06, BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541).
- 19** Der Kläger hat im Verlauf des Streitjahres 1998 u.a. die beiden im Jahr 1995 erworbenen Grundstücke M und B sowie die beiden 1997 erworbenen Grundstücke K und H veräußert und bereits damit die objektiven Voraussetzungen des gewerblichen Grundstückshandels erfüllt. Ob das FA darüber hinaus auch das Grundstück O zu Recht in den Einzelunternehmerischen Grundstückshandel einbezogen hat, braucht der Senat nicht zu entscheiden.
- 20** b) Die durch die Verkäufe indizierte Annahme, dass der Kläger bereits beim Erwerb der Grundstücke mit bedingter Veräußerungsabsicht handelte, ist entgegen der Ansicht des FG nicht widerlegt.
- 21** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH steht der Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht grundsätzlich nicht entgegen, dass die ursprüngliche Vermietungsabsicht aufgegeben und das Objekt aufgrund wichtiger und ungewollter Gründe verkauft wird. Denn die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf --z.B. Ehescheidung, Finanzierungsschwierigkeiten, Krankheit, Gefälligkeit gegenüber Mandanten, ein unerwartet hohes Kaufangebot-- sagen im Allgemeinen nichts darüber aus, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht gehabt hatte (vgl. die Nachweise im Senatsurteil in BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541). Nichts anderes gilt für den sich im Streitfall aus der Ankündigung der Zwangsversteigerung durch das FA L ergebenden Druck.
- 22** bb) Die Drei-Objekt-Grenze hat die Bedeutung eines Anscheinsbeweises, der --ohne dass es dafür weiterer Indizien bedarf-- den Schluss auf die innere Tatsache des Erwerbs (bzw. der Bebauung oder Erschließung) des jeweiligen Grundstücks in bedingter Veräußerungsabsicht zulässt, und nicht einer unwiderleglichen Vermutung, die eine Rechtfertigungsgrundlage im materiellen Recht erfordern würde. Ihre Geltungskraft kann daher im Einzelfall durch den Nachweis eines atypischen Sachverhaltsverlaufs erschüttert werden.
- 23** Dafür kommen indes die persönlichen oder finanziellen Beweggründe der Veräußerung nicht in Betracht, da es sich hierbei regelmäßig um nachträgliche Ereignisse handelt, die keinen Hinweis darauf geben können, ob ohne bedingte Veräußerungsabsicht gekauft (bzw. gebaut oder erschlossen) worden ist. Ungeeignet sind grundsätzlich auch Bekundungen des Steuerpflichtigen; dessen Behauptung, er wolle seine Immobilie lange halten, widerlegen die bedingte Veräußerungsabsicht ebenso wenig, wie ein gewerblicher Grundstückshandel durch eine bloße Absichtserklärung begründet werden kann. Die durch das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze indizierte innere Tatsache der bedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs bzw. des Beginns der Bebauung oder der Erschließung kann danach --wie der Senat bereits mit Urteil in BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541 entschieden hat (zustimmend BFH-Beschluss vom 17. August 2011 X B 225/10, BFH/NV 2011, 2083)-- vornehmlich durch Gestaltungen des Steuerpflichtigen widerlegt werden, die in zeitlicher Nähe zum Erwerb (bzw. zur Bebauung oder Erschließung) stehen und eine Veräußerung innerhalb eines Zeitrahmens von etwa fünf Jahren erschweren oder unwirtschaftlicher machen. Dies kann z.B. eine langfristige Finanzierung oder eine langfristige Vermietung bzw. Verpachtung sein, wenn diese sich im Falle einer Veräußerung voraussichtlich ungünstig auswirken oder zusätzliche finanzielle Belastungen auslösen würde (z.B. durch eine Vorfälligkeitsentschädigung bei Darlehensablösung, vgl. dazu BFH-Urteil vom 28. Januar 2009 X R 35/07, BFH/NV 2009, 1249, oder die Inkaufnahme einer durch die Vermietung bedingten Wertminderung), oder die Einräumung von Nießbrauchsrechten, wodurch eine Verfügung über das Grundstück erschwert würde (BFH-Urteil vom 7. November 1990 X R 170/87, nicht veröffentlicht). Derartige Indizien hat das FG indessen nicht festgestellt.

- 24** cc) Die Auffassung des FG, die Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs könne durch den Anlass der Veräußerung --hier die Vermeidung der Zwangsversteigerung-- widerlegt werden, widerspricht somit der Rechtsprechung des BFH. Für den Senat ist auch nicht ersichtlich, dass der Kläger --was das FG in Betracht gezogen hat-- das wirtschaftliche Eigentum an den Grundstücken durch die Sicherungshypotheken verloren hat.
- 25** 2. Die Sache ist nicht entscheidungsreif, da die Feststellungen des FG nicht ausreichen, um über die Höhe der Gewerbesteuermessbeträge entscheiden zu können.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de