

Urteil vom 21. Juli 2016, X R 56-57/14

Ausnahme vom strengen sachenrechtlichen Objektbegriff beim gewerblichen Grundstückshandel - Widerstreitende Steuerfestsetzungen

ECLI:DE:BFH:2016:U.210716.XR56.14.0

BFH X. Senat

AO § 173 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 174 Abs 4, EStG § 15 Abs 2, GewStG § 35b Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. September 2013, Az: 11 K 1355/12

Leitsätze

1. NV: Ein Objekt im Sinne der für den gewerblichen Grundstückshandel geltenden Drei-Objekt-Grenze ist grundsätzlich jedes sachenrechtlich selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt. Ein Miteigentumsanteil, der mit dem Sondereigentum an mehreren Wohnungen verbunden ist, ist daher grundsätzlich als nur ein einziges Objekt anzusehen .

2. NV: Ausnahmsweise können in einem solchen Fall bei Zugrundelegung einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise jedoch mehrere Objekte gegeben sein. Dies gilt beispielsweise, wenn der Miteigentumsanteil noch am Tage seines Verkaufs sachenrechtlich weiter in mehrere einzelne Miteigentumsanteile, verbunden mit dem Sondereigentum an jeweils einer einzelnen Wohnung, unterteilt wird, der Kaufpreis bereits im Kaufvertrag auf die einzelnen Wohnungen aufgeteilt wird, für jede einzelne Wohnung eine mietvertragsfreie Übertragung als Hauptleistungspflicht vereinbart wird und die Fälligkeit des der einzelnen Wohnung zugeordneten Teilkaufpreises an den Zeitpunkt der Mieterfreiheit der jeweiligen Wohnung geknüpft wird .

3. NV: In einen gewerblichen Grundstückshandel sind grundsätzlich solche Objekte einzubeziehen, die innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren seit ihrer Anschaffung veräußert werden. Eine geringfügige Überschreitung dieses Zeitraums steht der Einbeziehung des Objekts nicht entgegen, wenn die Veräußerung bereits innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums erkennbar vorbereitet worden ist (z.B. durch die Erstellung von Aufteilungsplänen und die Erteilung einer Abgeschlossenheitsbescheinigung) .

Tenor

I. Die Verfahren X R 56/14 und X R 57/14 werden gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.

II. Die Revisionen des Klägers gegen die Urteile des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 17. September 2013 11 K 1355/12 und 11 K 1356/12 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten der Revisionsverfahren hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurde mit seiner Ehefrau im Streitjahr 1999 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Er war als Rechtsanwalt tätig.
- 2** Mit notariellem Kaufvertrag vom 14. Mai 1996 hatte der Kläger zwei aneinandergrenzende Grundstücke in R (Objekte O1 und O2) erworben. Er veräußerte die Grundstücke mit Vertrag vom 30. Dezember 1998 an die GmbH. Voraussetzung für die Zahlung der Kaufpreise war die Erfüllung verschiedener Voraussetzungen. Erst nach der Kaufpreiszahlung sollte der Besitz übergehen. Dies geschah am 30. Dezember 1999.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wertete aufgrund einer steuerlichen Außenprüfung die

Verkäufe der Objekte O1 und O2 als solche im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels und setzte gewerbliche Einkünfte des Klägers für das dem Streitjahr vorangehende Jahr 1998 an. Daneben erließ es u.a. einen entsprechenden Gewerbesteuermessbescheid für 1998.

- 4 Aus Sicht des FA ergab sich das Vorliegen dieses gewerblichen Grundstückshandels aus der Zusammenschau mit den folgenden Grundstücksgeschäften des Klägers in den Nachstreitjahren.
- 5 Am 15. Oktober 2001 veräußerte der Kläger ein mit einem Zweifamilienhaus bebautes Erbbaurecht (Objekt O3). Dieses hatte der Kläger mit Kaufvertrag vom 1. Juli 1996 erworben und an die damalige Verkäuferin vermietet.
- 6 Außerdem veräußerte der Kläger am 14. Mai 2002 zwei Miteigentumsanteile sowie das damit verbundene Sondereigentum an zwei zusammenhängenden Grundstücken in F (Objekt O4). Mit notariellen Verträgen vom 21. Februar 1997 bzw. vom 22. Februar 1997 hatte der Kläger beide Miteigentumsanteile sowie das damit jeweils verbundene Sondereigentum an der gesamten Liegenschaft erworben. Durch die Teilungserklärung vom 5. Mai 1964 war das Grundstück in zwei unterschiedlich große Miteigentumsanteile aufgeteilt worden. Der mit Vertrag vom 21. Februar 1997 erworbene Miteigentumsanteil in Höhe von 2/3 war dabei mit dem Sondereigentum an den im Aufteilungsplan mit den Nummern 2, 3, 4 und 5 bezeichneten vier Wohnungen verbunden (Objekt O4). Der mit Vertrag vom 22. Februar 1997 erworbene Miteigentumsanteil in Höhe der restlichen 1/3 betraf das Sondereigentum an den im Aufteilungsplan mit der Nummer 1 bezeichneten nicht Wohnzwecken dienenden Räumlichkeiten (Objekt O5). In der Folgezeit vermietete der Kläger (nur) das Objekt O4 an verschiedene Mieter.
- 7 Am 14. Mai 2002 änderte der Kläger zunächst die Teilungserklärung aus 1964 dahingehend, dass er den 1/3 Miteigentumsanteil (Objekt O5) auf 164/1 000 minderte und den 2/3 Miteigentumsanteil (Objekt O4) auf 836/1 000 erhöhte. Sodann verkaufte er in dieser Urkunde das Objekt O4 für insgesamt 433.000 €. Den Kaufpreis teilten die Vertragsparteien auf die vier Wohnungen auf. Der jeweilige Teilkaufpreis war binnen zwei Wochen nach Räumung durch den Mieter der jeweiligen Wohnung, spätestens jedoch am 15. November 2002, fällig. Der Kläger verpflichtete sich im Rahmen einer Hauptpflicht, dafür Sorge zu tragen, dass die Mietverhältnisse bis zum 15. November 2002 beendet seien. Außerdem erklärten die Vertragsparteien in der nachfolgenden Urkunde die Aufteilung des 836/1 000 Miteigentumsanteils in vier Miteigentumsanteile, die jeweils mit dem Sondereigentum an einer Wohnung verbunden waren. Diese Aufteilung erfolgte aufgrund von Aufteilungsplänen und Abgeschlossenheitsbescheinigungen der Stadt F, jeweils vom 5. Juli 2001.
- 8 Im Rahmen der Streitigkeiten über die Erfassung der gewerblichen Einkünfte aus der Veräußerung der beiden Objekte O1 und O2, die sowohl das Jahr 1998 als auch das Streitjahr betrafen, lehnte der Kläger die Rücknahme des Einspruchs gegen den Einkommensteueränderungsbescheid für 1998 ab, da nach seiner Ansicht das wirtschaftliche Eigentum an diesen Grundstücken erst nach der Kaufpreiszahlung und damit im Streitjahr übergegangen sei. Dem folgte das FA. Es berücksichtigte deshalb durch Einkommensteueränderungsbescheid vom 18. November 2011 den Gewinn aus dem gewerblichen Grundstückshandel nicht mehr im Jahr 1998, sondern im Streitjahr und änderte dementsprechend die bereits bestandskräftige Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr. Hierfür erließ das FA zunächst einen Änderungsbescheid, den es auf die Korrekturvorschrift des § 173 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) stützte. Nachdem das FA (auch) diesen Änderungsbescheid aufgehoben hatte, änderte es mit Bescheid vom 28. Dezember 2011 stattdessen die Einkommensteuerfestsetzung nach § 174 Abs. 4 AO. Gemäß § 35b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) führte das FA die entsprechenden Änderungen hinsichtlich der Gewerbesteuermessbescheide für 1998 und das Streitjahr durch.
- 9 Das Finanzgericht (FG) wies die Klagen gegen den Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr im Wesentlichen als unbegründet ab. Auch nach seiner Ansicht wurden die Objekte O1 und O2 im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels des Klägers veräußert. Die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 174 Abs. 4 AO bzw. § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG lägen vor.
- 10 Anders als das FA sah das FG zwar den Erwerb und nachfolgend auch den Verkauf des mit einem Zweifamilienhaus bebauten Erbbaurechts (Objekt O3) nicht als Teil des gewerblichen Grundstückshandels an. Es bezog jedoch die Veräußerung des 836/1 000 Miteigentumsanteils (Objekt O4) als Veräußerung von insgesamt vier Objekten ein, auch wenn diese erst fünf Jahre und drei Monate nach dem Erwerb erfolgt sei.
- 11 Der Kläger macht im Rahmen seiner Revisionen die Verletzung materiellen Rechts und Verfahrensmängel geltend.
- 12 Das Objekt O4 sei sachenrechtlich im Zeitpunkt seiner Veräußerung als lediglich ein Objekt anzusehen. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz aufgrund einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise sei hier nicht möglich. Denn

nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung entstehe Wohnungseigentum erst zu dem Zeitpunkt, zu dem die Teilung zivilrechtlich wirksam werde.

- 13** Weder dem Kläger noch dem Käufer des Grundstücks sei es darauf angekommen, ob vier Wohnungen oder doch nur eine veräußert würden. Der Kläger habe vielmehr an der nach der Veräußerung zu erstellenden zweiten Urkunde, die die Aufteilung regelt, als (Noch-)Eigentümer mitwirken müssen. Dies zeige auch § 1 des Kaufvertrags, wonach der Kläger als Alleineigentümer des gesamten Anwesens sogar einen Antrag auf Schließung der vorhandenen beiden Teileigentumsgrundbücher gestellt und diesen erst anlässlich des Verkaufs zurückgenommen habe. Das FG habe dies bei der Würdigung des Kaufvertrags nicht berücksichtigt. Auch habe das FG nicht das Schreiben des Käufers vom 26. März 2002 beachtet, wonach es der Käufer gewesen sei, der aus Zeitersparnisgründen die Zusammenlegung der an sich voneinander unabhängigen notariellen Erklärungen auf einen Termin gewünscht habe.
- 14** Anders als im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. September 2010 IV R 44/08 (BFHE 233, 28, BStBl II 2011, 645) sei keine einvernehmliche Aufteilung durch Verkäufer und Kläger erfolgt. Die Aufteilung habe vielmehr auf dem Aufteilungsplan vom 5. Juli 2001 beruht, der vom damaligen Bauträger für den größeren (2/3) Miteigentumsanteil mit Duldung des Klägers erstellt worden sei. Auch die Abgeschlossenheitsbescheinigung habe der Bauträger beantragt, um Gewissheit zu haben, dass nach Erwerb des Miteigentumsanteils eine Aufteilung in einzelnes Wohnungsteileigentum öffentlich-rechtlich möglich sei.
- 15** Somit liege kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Lediglich zwei Zählobjekte seien innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums veräußert worden. Besondere Anhaltspunkte, die darauf schließen ließen, dass dennoch eine bedingte Veräußerungsabsicht bei Erwerb dieser Zählobjekte bestanden habe, seien nicht gegeben. Weder die sonstige Betätigung des Klägers, der Rechtsanwalt sei, noch die Häufigkeit der Verkäufe oder die Zahl der Objekte sprächen hierfür.
- 16** Außerdem lägen die Voraussetzungen zur Änderung der Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr nach § 174 Abs. 4 AO nicht vor. So habe das FA schon nicht dargelegt, dass es den für die Zuordnung des Veräußerungsgewinns im Jahr 1998 relevanten Sachverhalt überhaupt steuerlich beurteilt habe. Es könne ihn auch schlicht übersehen oder für steuerlich bedeutungslos gehalten haben. Das FG habe insoweit eine Überraschungsentscheidung erlassen, als es ohne richterliche Hinweise ausschließlich nach Aktenlage und ohne Erhebung der erforderlichen Beweise in vorweggenommener Beweiswürdigung entschieden habe. Dabei habe es das Tatbestandsmerkmal "irriges Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts" fehlerhaft ausgelegt. Anders als vom FG angenommen, setze dieses Merkmal nämlich eine rechtlich fehlerhafte Beurteilung voraus, die hier mangels tatsächlicher Kenntnis des FA schon nicht gegeben sei. Denn schließlich habe das FA selbst die Korrektur zunächst mit § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO begründet und damit dargelegt, dass es keine Kenntnis über die änderungsbegründenden Sachverhaltsumstände gehabt habe.
- 17** Der Kläger beantragt, die FG-Urteile, den Einkommensteuerbescheid für 1999 und den Gewerbesteuermessbescheid für 1999 vom 28. Dezember 2011, beide jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 23. März 2012, aufzuheben.
- 18** Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 19** Zu Recht habe das FG die Vorbereitungen zur Veräußerung der Objekte O4 und O5 innerhalb von fünf Jahren und drei Monaten nach dem Erwerb als gewichtige Indizien für eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht bei deren Erwerb gewertet. Denn diese Vorbereitungen, die unstreitig innerhalb des maßgeblichen Fünf-Jahres-Zeitraums erfolgt seien, seien dahingehend zu würdigen, dass sie in sachlichem Zusammenhang mit dem späteren Verkauf stünden. Die Grundlage der "neuen" Aufteilungspläne nebst Abgeschlossenheitsbescheinigung vom 5. Juli 2001 sei offensichtlich auf einen Antrag des Klägers zurückzuführen. Somit seien die Vorbereitungen für die Bildung von vier separaten Wohnungseigentumseinheiten bereits im Zeitpunkt des Verkaufs am 14. Mai 2002 abgeschlossen gewesen. Nicht das jeweilige Interesse der Vertragsparteien an der Aufteilung der vier Wohnungen sei entscheidend. Maßgebend sei vielmehr, dass ihre sachenrechtliche Zusammenfassung in einem einzigen Sondereigentum in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung, wenn auch in zwei getrennten Urkunden, aber taggleich, gelöst wurde. Unerheblich sei, ob der Kläger selbst oder ein nicht genannter Bauträger mit Duldung des Klägers den früheren Aufteilungsplan erstellt und die Abgeschlossenheitsbescheinigung beantragt habe.

- 20** An der zumindest bedingten Wiederveräußerungsabsicht ändere sich auch nichts dadurch, dass der Kläger den Antrag auf Aufhebung der eingetragenen Teileigentumsrechte bei den Objekten O4 und O5 am 14. Mai 2002 in der Kaufvertragsurkunde zurückgenommen habe.
- 21** Die Überschreitung von drei Monaten in Bezug auf die Veräußerung des Objekts O4 sei als geringfügig anzusehen. Zu Recht sei das FG von einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht ausgegangen, weil keine eindeutigen Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Absicht erkennbar gewesen seien.

Entscheidungsgründe

- 22** II. Die gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 Alternative 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur gemeinsamen Entscheidung verbundenen Revisionen sind als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 23** Trotz der grundsätzlich gegebenen strengen sachenrechtlichen Qualifikation des Objektbegriffs beim gewerblichen Grundstückshandel ist das FG aufgrund seiner Feststellungen zu Recht beim Verkauf des 836/1 000 Miteigentumsanteils in Freiburg (Objekt O4) von einer Veräußerung von insgesamt vier Objekten ausgegangen (unter 1.). Vorliegend ist unschädlich, dass diese Veräußerung erst fünf Jahre und drei Monate nach dem Erwerb erfolgte (unter 2.). Die Gewinne aus der Veräußerung der zwei Grundstücke in R (Objekte O1 und O2) sind damit im Streitjahr zu versteuern, die Einkommensteuerfestsetzung ist nach § 174 Abs. 4 AO zu korrigieren (unter 3.). Gemäß § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG war folglich auch der Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr entsprechend zu ändern (unter 4.). Verfahrensfehler liegen nicht vor (unter 5.).
- 24** 1. Im Streitfall ist ein gewerblicher Grundstückshandel des Klägers anzunehmen, weil er am Tag der Veräußerung, wenn auch nicht in der gleichen Urkunde, zusätzlich die Aufteilung des Sondereigentums des Objekts O4 vereinbart und sich darüber hinaus als Verkäufer verpflichtet hat, die bis dahin vermieteten vier Wohnungen geräumt zu übergeben. Zu Recht geht das FG deshalb von einer Ausnahme zum ansonsten anzuwendenden strengen sachenrechtlichen Objektbegriff aus und hat diesen Vorgang als Veräußerung von vier Objekten gewertet.
- 25** a) Gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist ein Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sind (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.).
- 26** b) Dass der Kläger sich auf dem Grundstücksmarkt selbständig und mit Gewinnerzielungsabsicht betätigt und am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen hat, steht zweifelsfrei fest und ist auch zwischen den Beteiligten nicht umstritten.
- 27** c) Darüber hinaus ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Kläger die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten hat. Es hat unter Beachtung der ständigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, wonach im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung des Gesellschafters alle ihm zuzurechnenden Tätigkeiten auf dem Gebiet des Grundstückshandels in eine Gesamtwürdigung nach Maßgabe des jeweils einschlägigen Steuertatbestands (hier: § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG) einzubeziehen sind (umfassend Senatsurteil vom 22. August 2012 X R 24/11, BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865, mit zahlreichen weiteren Nachweisen) eine Ausnahme vom sachenrechtlichen Objektbegriff angenommen und ist so zu einer Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze gelangt.
- 28** aa) In der Regel liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren ab Anschaffung veräußert werden (vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.3. und C.III.5.).
- 29** bb) Selbständiges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze beim gewerblichen Grundstückshandel 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. Senatsurteil vom 12. Juli 2007 X R 4/04, BFHE 218, 331, BStBl II 2007, 885, unter B.II.1.a, m.w.N.). Dabei folgt die selbständige Veräußerbarkeit nach der ständigen Rechtsprechung grundsätzlich der

sachenrechtlichen Qualifikation (Senatsurteil vom 3. August 2004 X R 40/03, BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.3.d aa; BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c cc). Allerdings wird diese an das bürgerliche Recht anknüpfende Bestimmung des "Objekts" durch wirtschaftliche Gesichtspunkte unter Beachtung der Verkehrsanschauung geprägt (Senatsurteil in BFHE 207, 213, BStBl II 2005, 35, unter II.4.a).

- 30** cc) Hiervon ausgehend hat der IV. Senat des BFH in seinem Urteil in BFHE 233, 28, BStBl II 2011, 645 (unter II.2.e aa) das Vorliegen mehrerer Objekte bereits dann angenommen, wenn
- gleichzeitig mit dem Kaufvertrag das Grundstück durch Teilungserklärung in Miteigentumsanteile verbunden mit 21 Wohnungseigentums- und vier gewerblichen Teileigentumseinheiten aufgeteilt wird,
 - dies in der gleichen Urkunde erfolgt,
 - die Vorbereitungen für die Aufteilung bereits bei Vertragsabschluss abgeschlossen waren
 - und der Verkäufer sich in einer unmittelbar vorausgehenden Urkunde vom gleichen Tag verpflichtet, diejenigen Wohneinheiten zurückzuerwerben, die nicht innerhalb der folgenden fünf Tage durch wirksame Kaufverträge an Dritte weiterveräußert werden können.
- 31** dd) Eine vergleichbare Ausnahme von der grundsätzlich anzunehmenden strengen sachenrechtlichen Qualifikation des Objektbegriffs hat das FG im vorliegenden Fall unter Beachtung wirtschaftlicher Gesichtspunkte und der Verkehrsanschauung angenommen. Dieser Würdigung schließt sich der Senat an.
- 32** (1) Hierfür spricht:
- die frühzeitige Erstellung der Aufteilungspläne und die Erteilung der Abgeschlossenheitsbescheinigung zeitlich weit vor dem Kaufvertrag,
 - die bereits im Kaufvertrag vorgenommene Aufteilung des Kaufpreises auf die einzelnen Wohnungen,
 - die Gewährleistung einer "mietvertragsfreien Übertragung", die auf die einzelne Eigentumswohnung bezogen war,
 - die schon im Kaufvertrag geregelte Abhängigkeit der Kaufpreiszahlung vom Besitzübergang, die sich ebenfalls auf die einzelne Wohnung bezog. Damit war diese Kaufpreiszahlung für jede Wohnung zu jeweils unterschiedlichen Zeitpunkten zu erwarten, weil sie von der individuellen Mieterfreiheit abhängig war.
- 33** Die hier vereinbarte Gewährleistungspflicht ist wie eine Rückkaufverpflichtung zu sehen, da sie von den Vertragsparteien ausdrücklich zur Hauptpflicht erklärt worden ist. Damit kommt sie in ihrer wirtschaftlichen Bedeutung einer Rückkaufverpflichtung gleich.
- 34** (2) Somit konnte das FG im Rahmen seiner tatrichterlichen Würdigung zu dem Ergebnis kommen, dass insgesamt vier Objekte durch den Vertrag vom 14. Mai 2002 veräußert worden sind. Diese vertretbare Würdigung der tatsächlichen Feststellungen bindet den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO. Die Bindungswirkung würde nur entfallen, wenn die Auslegung des FG anerkannte Auslegungsregeln, Denkgesetze oder Erfahrungssätze verletzte (BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 75/00, BFHE 201, 278, BStBl II 2003, 467, m.w.N.), was hier nicht der Fall ist.
- 35** (3) Soweit der Kläger meint, das FG habe verkannt, dass es weder ihm noch dem Käufer des Grundstücks darauf angekommen sei, ob eine oder vier Wohnungen veräußert werden sollten, und deshalb § 1 des Kaufvertrags nicht berücksichtigt, macht er lediglich eine andere Würdigung der Gesamtumstände geltend, die nicht zwingend ist. Es ist gerade die tatrichterliche Aufgabe des FG, anhand der aus seiner Sicht relevanten Indizien den Sachverhalt zu bewerten. Diesem kam es erkennbar nicht darauf an, warum die notarielle Beurkundung am gleichen Tag erfolgte. Entscheidend aus Sicht des FG war vielmehr die vorliegende Konkretisierung des Veräußerungsvorgangs auf jede einzelne Wohnung. Einer besonderen Würdigung des Schreibens vom 26. März 2002, wie vom Kläger verlangt, bedurfte es somit schon mangels Erheblichkeit nicht.
- 36** 2. Unschädlich ist im vorliegenden Fall, dass diese vier Objekte innerhalb von fünf Jahren und drei Monaten nach

dem Erwerb veräußert worden sind. Der von der Rechtsprechung für einen engen zeitlichen Zusammenhang herangezogene Zeitraum von fünf Jahren ab Anschaffung (vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.3. und C.III.5.) ist nicht im Sinne einer starren Begrenzung zu verstehen (so schon BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914). 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.). Jedenfalls, wenn wie hier die Erstellung der Aufteilungspläne und die Erteilung der Abgeschlossenheitsbescheinigung innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums erfolgte, ist eine Überschreitung dieses Zeitraums um drei Monate als unbeachtlich anzusehen. Dabei ist auch ohne Belang, ob der Kläger diese Maßnahmen selbst veranlasst hat oder nicht. Er hat sie jedenfalls geduldet und hat sie sich als Eigentümer daher zurechnen zu lassen. Damit ist seine bedingte Veräußerungsabsicht innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums klar nach außen getreten.

- 37** 3. Die beiden Objekte O1 und O2 wurden somit im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels veräußert. Die Einkommensteuerfestsetzung für das Streitjahr, bei der insoweit Gewinne aus Gewerbebetrieb angesetzt wurden, war nach § 174 Abs. 4 AO zu ändern.
- 38** a) Ist aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird, so können nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO aus dem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Der Ablauf der Festsetzungsfrist ist nach § 174 Abs. 4 Satz 3 AO unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach Aufhebung oder Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden. Nach § 174 Abs. 4 Satz 4 AO gilt dies nur unter den Voraussetzungen des Abs. 3 Satz 1, wenn die Festsetzungsfrist bereits abgelaufen war, als der später aufgehobene oder geänderte Steuerbescheid erlassen wurde.
- 39** b) Eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung nach § 174 Abs. 4 AO ist insbesondere dann bereits möglich, wenn aufgrund eines Antrags des Steuerpflichtigen im Rahmen eines Einspruchsverfahrens die Steuerfestsetzung eines anderen Veranlagungszeitraums geändert worden ist (ständige Rechtsprechung, vgl. nur Senatsurteil vom 19. August 2015 X R 50/13, BFHE 251, 389, BFH/NV 2016, 603, unter II.1.e aa, m.w.N.). Obsiegt der Steuerpflichtige mit einem gewissen Rechtsstandpunkt --hier der Ansicht zum Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums der fraglichen Grundstücke--, so ist er an seiner Auffassung festzuhalten, soweit derselbe Sachverhalt zu beurteilen ist. Er muss somit auch die mit seiner Rechtsansicht verbundenen Nachteile hinnehmen. § 174 Abs. 4 AO stellt deshalb eine besondere gesetzliche Ausformung des Grundsatzes von Treu und Glauben dar. § 174 Abs. 4 AO gibt dem FA das Recht, die materiell richtigen Schlüsse aus dem nämlichen Sachverhalt im (richtigen) Veranlagungszeitraum zu ziehen und die Bestandskraft der Veranlagung zu durchbrechen.
- 40** Dabei setzt die Anwendung des § 174 Abs. 4 AO voraus, dass die Finanzbehörde den Sachverhalt überhaupt zur Kenntnis nimmt. Sie trägt die Beweislast dafür, dass die fehlerhafte Erfassung des Sachverhalts auf einer irrigen Beurteilung beruht (vgl. nur Loose in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 174 AO Rz 46, m.w.N.).
- 41** c) Alle Voraussetzungen der Änderungsvorschrift des § 174 Abs. 4 AO waren im Streitfall erfüllt und führen dazu, dass der Gewinn aus der Veräußerung der fraglichen Grundstücke erst im Streitjahr anzusetzen ist.
- 42** Der steuererhebliche Sachverhalt wurde zunächst fehlerhaft dem Veranlagungszeitraum 1998 zugeordnet. Da das FA dem Einspruch gegen den Einkommensteueränderungsbescheid für 1998 stattgegeben und diesen Bescheid aufgehoben hat, hatte es nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO die richtigen steuerlichen Folgen im Streitjahr zu ziehen und die Einkommensteuerfestsetzung entsprechend zu ändern. Diese Änderung ist innerhalb der sich aus § 174 Abs. 4 Satz 3 AO ergebenden Festsetzungsfrist vorgenommen worden.
- 43** Da das FA den Verkauf der beiden Objekte O1 und O2 zunächst im Jahr 1998 ansetzte, brachte es zum Ausdruck, dass es diesen Sachverhalt zur Kenntnis genommen hat. Denn der relevante Sachverhalt ist der Verkauf der Objekte als solcher. Gleichzeitig wird hiermit deutlich, dass das FA im Rahmen seiner Würdigung des Verkaufs den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums fehlerhaft erfasst hat. Wie das FG hat der Senat deshalb keine Zweifel daran, dass es vorliegend nicht um einen Fall der fehlenden Kenntnis des FA geht. Es handelt sich erkennbar um den Fall der irrigen Beurteilung dieses Sachverhalts.
- 44** Als materieller Rechtsfehler erlaubt dies zwar die Änderung nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO, nicht jedoch nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO. Soweit das FA seine Änderung zunächst dennoch auf § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützt

hat, nannte es lediglich eine falsche Korrektornorm, was unschädlich ist (vgl. nur Loose in Tipke/Kruse, a.a.O., Vor §§ 172-177 AO Rz 10, m.w.N.).

- 45** Ebenfalls unbeachtlich ist im Streitfall die Aufhebung des auf § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO gestützten Änderungsbescheids. Mangels Änderungssperre konnte das FA erneut einen auf § 174 Abs. 4 AO gestützten Änderungsbescheid erlassen.
- 46** 4. Die Änderung des Gewerbesteuermessbescheids für das Streitjahr konnte damit auf § 35b Abs. 1 Satz 1 GewStG gestützt werden.
- 47** 5. Die FG-Urteile sind auch nicht aufgrund der vom Kläger geltend gemachten Verfahrensfehler aufzuheben.
- 48** a) Eine Überraschungsentscheidung liegt nicht vor.
- 49** aa) Eine Überraschungsentscheidung kann zwar vorliegen, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste (vgl. nur Senatsbeschluss vom 21. August 2014 X B 159/13, BFH/NV 2014, 1743, m.w.N.). Einer umfassenden Erörterung der für die Entscheidung maßgeblichen Gesichtspunkte bedarf es dabei aber nicht (so schon BFH-Beschluss vom 25. Mai 2000 VI B 100/00, BFH/NV 2000, 1235). Auch obliegt dem FG keine allgemeine Hinweispflicht in dem Sinne, dass es seine mögliche Beurteilung irgendwie andeuten müsste (BFH-Beschluss vom 5. Februar 2014 III B 108/13, BFH/NV 2014, 706).
- 50** bb) Im vorliegenden Fall scheidet eine Überraschungsentscheidung schon deshalb aus, weil die unterschiedlichen Rechtsansichten zum Vorliegen der Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 AO Gegenstand des Klageverfahrens waren und der Kläger rechtskundig beraten war. Folglich hätte er davon ausgehen müssen, dass auch ohne Erhebung von Beweisen zum Kenntnisstand des FA eine Entscheidung ergehen konnte.
- 51** b) Welche weiteren Ermittlungsmaßnahmen das FG hätte ergreifen, namentlich welche Beweise es hätte erheben sollen, ist nicht ersichtlich.
- 52** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de