

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 10r49_04
letzte Aktualisierung: 7.5.2008

BFH, 7.5.2008 - X R 49/04

ESTG § 15 Abs. 2

Zuordnung einer Grundstücksveräußerung zum Gewerbebetrieb eines Makler und Bauträgers

Die Errichtung und Veräußerung eines Einkaufsmarktes kann einem Maklerbetrieb zugeordnet werden, wenn der Erwerb des Grundstücks und die Errichtung des Einkaufsmarktes nicht zuletzt mit Hilfe der Kenntnisse aus der Maklertätigkeit abgewickelt werden und wenn die Errichtung und Veräußerung von Objekten in den folgenden Jahren im Rahmen einer Bauträger-GmbH fortgesetzt wird.

Die Errichtung und Veräußerung eines Einkaufsmarktes kann einem Maklerbetrieb zugeordnet werden, wenn der Erwerb des Grundstücks und die Errichtung des Einkaufsmarktes nicht zuletzt mit Hilfe der Kenntnisse aus der Maklertätigkeit abgewickelt werden und wenn die Errichtung und Veräußerung von Objekten in den folgenden Jahren im Rahmen einer Bauträger-GmbH fortgesetzt wird.

EStG § 15 Abs. 2

Urteil vom 7. Mai 2008 X R 49/04

Vorinstanz: FG Thüringen vom 25. November 2004 IV 415/02

Gründe

I. Umstritten ist, ob sich der Kläger und Revisionskläger (Kläger) mit der Errichtung eines Konsummarktes auf eigenem Grund und Boden und dem anschließenden Verkauf gewerblich betätigt hat.

Der Kläger war im Streitjahr 1992 als Immobilienmakler tätig, seine Ehefrau, die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) als Architektin. Der Kläger war zuvor bei der Bauträgerfirma L tätig gewesen. In den Jahren 1991 und 1992 besaß er keine Erlaubnis nach § 34c der Gewerbeordnung (GewO), um als Bauträger tätig sein zu dürfen. Zum 1. April 1993 erhielt die B-Bauträger GmbH, deren Geschäftsführer der Kläger war, diese Erlaubnis.

Im Kalenderjahr 1991 führte der Kläger Gespräche mit den Eigentümern eines Grundstücks in K-Stadt. Er kam mit ihnen überein, das Grundstück zu kaufen; sie überließen ihm den Besitz an dem Grundstück. Noch im Jahr 1991 schloss der Kläger einen Mietvertrag mit der W-Warenhandelsgesellschaft (Warenhandelsgesellschaft) über die Vermietung eines nach den Planungsvorgaben der Warenhandelsgesellschaft zu errichtenden Einkaufsmarktes.

Mit notariellem Kaufvertrag vom 15. Januar 1992 erwarb der Kläger das unbebaute Grundstück zum Preis von 23 675 DM. Am 10. Februar 1992 schloss er mit dem Bauunternehmen G (Bauunternehmen) einen Bauwerkvertrag für die schlüsselfertige Erstellung eines Einkaufsmarktes. Mit dem Bauunternehmen vereinbarte der Kläger vertraglich, den Einkaufsmarkt anhand der Vorgaben der Warenhandelsgesellschaft sowie den Architektenplänen der Klägerin zu erstellen.

Den Baugenehmigungsantrag vom 7. März 1992, den der Kläger mit Hilfe der Klägerin gestellt hatte, genehmigte die Bauaufsichtsbehörde mit Bescheid vom 2. April 1992. Der Kläger finanzierte

den Kauf des Grundstücks und die Errichtung des Einkaufsmarktes in vollem Umfang fremd mit zwei Darlehensverträgen (Nr. ... und ...) der Kreissparkasse D. Die Laufzeit der Darlehensverträge betrug 26 Monate.

Mit dem Bau des Einkaufsmarktes begann das Bauunternehmen im April 1992. Am 2. November 1992 wurde der Einkaufsmarkt der Warenhandelsgesellschaft übergeben. Vorhandene Mängel sollten ausweislich des Übernahmeprotokolls bis zum 30. November 1992 beseitigt werden. Am 12. November 1992 nahm der Kläger den Bau ab.

Durch Vertrag vom 13. November 1992 veräußerte der Kläger das mit dem Einkaufsmarkt bebaute Grundstück zu einem Gesamtpreis in Höhe von 4 417 000 DM nebst 14 v.H. Umsatzsteuer (Grund und Boden 250 000 DM, Gebäude 3 625 000 DM). Die Nutzungen und Lasten sollten am 12. November 1992 auf die Käufer übergehen. Die Käufer traten in den Mietvertrag mit der Warenhandelsgesellschaft ein.

Nach einer Außenprüfung setzte das seinerzeit zuständige Finanzamt C mit Änderungsbescheid vom 3. August 1995 die Einkommensteuer auf 869 010 DM fest. Das Finanzamt C wies mit Einspruchsentscheidung vom 13. Mai 1998 den Einspruch der Kläger als unbegründet zurück.

Mit der Klage machten die Kläger geltend, dass der Verkauf des Einkaufsmarktes zu keinen Einkünften aus Gewerbebetrieb geführt habe. Er, der Kläger, habe neben seiner Beschäftigung als Bauherr ein Maklerbüro betrieben. Gegenstand dieses gewerblichen Maklerbüros sei die Vermittlung des Abschlusses von Verträgen über Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte, Wohnräume und gewerbliche Räume gewesen. Die Gewerbeerlaubnis habe er am 13. Februar 1991 erhalten. In dieser Gewerbeerlaubnis sei die Tätigkeit als Bauträger und als Baubetreuer ausdrücklich angenommen gewesen. Der Kläger habe mit dem Verkauf keine nachhaltige Tätigkeit ausgeübt, so dass die gesetzlichen Voraus-

setzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht erfüllt seien und er demnach nicht gewerblich tätig gewesen sei.

Falls das Gericht einen gewerblichen Grundstückshandel bejahe, sei der gewerbliche Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln und nicht nach § 4 Abs. 3 EStG. Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 3 EStG ("kann") habe er, der Kläger, ein Wahlrecht, den Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnungen oder durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Dieses Wahlrecht übe er dahingehend aus, dass der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln sei. Danach ergebe sich ein Gewinn in Höhe von 1 342 898 DM.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Der Verkauf des bebauten Grundstücks sei Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels gewesen; der Veräußerungsgewinn betrage 1 342 898 DM. Der gewerbliche Grundstückshandel des Klägers habe neben seiner Maklertätigkeit keinen selbständigen Gewerbebetrieb gebildet, der die Behörde dazu verpflichtet habe, einen gesonderten Gewerbesteuermessbetragsbescheid zu erlassen. Die Tätigkeit, die der Kläger mit dem Kauf des Grundstücks, dem Auftrag zur Errichtung des Einkaufsmarktes und der Bauüberwachung ausgeübt habe, sei mit seiner Maklertätigkeit eng verzahnt gewesen, so dass der Bau und Verkauf des Marktes nicht als gesonderter Gewerbebetrieb anzusehen sei.

Mit der Revision machen die Kläger im Wesentlichen geltend:

1. Er, der Kläger, habe neben der Bebauung und Veräußerung des Einkaufsmarktes ein unbebautes Grundstück zum Einkaufspreis veräußert. Dieses Grundstück habe außer Betracht zu bleiben. Selbst wenn man von der Veräußerung von zwei Objekten ausgehe, sei keine Gewerblichkeit gegeben. Er sei nicht als Bauträger i.S. des 34c Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a GewO tätig geworden; eine bauträgerähnliche Tätigkeit gebe es nicht.

2. Herr S, einer der späteren Käufer, sei erst im August 1992 an ihn herangetreten. Soweit das FG darauf abstelle, dass bereits sieben Monate vor dem Verkauf mit den Kaufvertragsverhandlungen begonnen worden sei, sei diese Feststellung nicht Gegenstand der mündlichen Verhandlung gewesen. Insoweit werde ein Verfahrensmangel gerügt.

3. Der Abschluss des langfristigen Mietvertrags sei eine äußerlich erkennbare Handlung, die auf eine Vermietungsabsicht hindeute. Die Finanzierung sei unproblematisch gewesen. Soweit das FG Zweifel äußere, werde mangelhafte Sachaufklärung und Verletzung des rechtlichen Gehörs gerügt.

4. Das FG habe den gewerblichen Grundstückshandel und das Maklerbüro als einheitlichen Gewerbebetrieb qualifiziert und die Gewinne addiert, ohne zu berücksichtigen, dass beim Maklerbüro der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG, beim gewerblichen Grundstückshandel nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt worden sei. Das FG habe die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG akzeptiert, so dass der Kläger teilweise obsiegt habe; die Kostenentscheidung hätte daher nicht nach § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), sondern nach § 136 Abs. 1 FGO getroffen werden müssen.

5. Im Urteil vom 28. April 2005 IV R 17/04 (BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606) habe der IV. Senat entschieden, dass im Fall des Verkaufs eines Supermarktes das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit nur in besonderen Ausnahmefällen erfüllt sei, nämlich wenn nach dem Verkaufsentschluss noch eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten durchgeführt worden sei. Davon könne hier keine Rede sein.

6. Der Verbrauchermarkt sei kein notwendiges Betriebsvermögen. Die Errichtung und Veräußerung des Verbrauchermarktes sei kein geschäftstypischer Vorgang eines Maklerbüros.

7. Er, der Kläger, habe für die Fa. L Grundstücke beschafft. Mit der Errichtung und Veräußerung habe er nichts zu tun ge-

habt. Er habe nur den Generalunternehmer beauftragt. Bauleitung und Bauaufsicht habe er nicht ausgeübt; dazu sei er auch nicht in der Lage gewesen. Den Bauantrag (mit Planung) habe er als Bauherr gestellt. Die vorbereitenden Tätigkeiten für die Planung seien von der Klägerin durchgeführt worden. Die Leistungen seien wie unter Fremden abgerechnet worden. Seine Tätigkeit habe sich auf die jedem Bauherrn obliegende Tätigkeit beschränkt.

8. Eine enge Verzahnung zwischen Maklerbüro und Bautätigkeit und ein finanzieller, wirtschaftlicher und organisatorischer Zusammenhang hätte nicht bestanden.

Die Kläger beantragen, das angefochtene Urteil aufzuheben und unter Änderung der Verwaltungsentscheidungen die Einkommensteuer auf ... € festzusetzen.

Der nunmehr zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beantragt, die Revision zurückzuweisen.

1. Die Vernehmung eines Käufers als Zeugen sei nicht beantragt worden und auch entbehrlich gewesen; der Käufer habe keine inneren Absichten bezeugen können.

2. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) habe die bisherige Rechtsprechung bestätigt; eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht seien weder vorgebracht worden noch sonst ersichtlich.

II. Die Revision der Kläger wird gemäß § 126 Abs. 2 FGO als unbegründet zurückgewiesen; das FG hat die Errichtung und Veräußerung des Einkaufsmarktes zu Recht als gewerblichen Vorgang beurteilt.

1. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allge-

meinen 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. Die Betätigung muss den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreiten; eine Tätigkeit ist grundsätzlich nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 26. September 2006 X R 27/03, BFH/NV 2007, 412, m.w.N.).

2. Im Streitfall kann dahinstehen, ob die Errichtung und Veräußerung eines Einkaufsmarktes bei isolierter Betrachtung die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllt, da sich die Gewerblichkeit der Veräußerung bereits aus dem Umstand ergibt, dass dieser Komplex im Hinblick auf die Besonderheiten des Streitfalls dem Maklerbetrieb des Klägers zuzuordnen ist. Ohne Bedeutung ist daher, ob im Hinblick auf die Veräußerung nur eines Objekts --des Einkaufsmarktes-- bereits das Merkmal der Nachhaltigkeit gegeben ist und ob der Kläger bei der Errichtung des Einkaufsmarktes "bauträgerähnlich" tätig geworden ist.

a) Die Tätigkeit des Maklers ist darauf gerichtet, eine Gelegenheit zum Abschluss eines Vertrags nachzuweisen oder einen Vertrag zu vermitteln (§ 652 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Der Unterschied zwischen Zivilmakler und Handelsmakler (§§ 93 ff. des Handelsgesetzbuchs --HGB--) liegt hauptsächlich in der Art des zu vermittelnden Geschäfts. Die Kaufmannseigenschaft ist nicht entscheidend; auch der Zivilmakler ist unter den Voraussetzungen des § 1 HGB Kaufmann (Palandt/Sprau, Bürgerliches Gesetzbuch, 67 Aufl., Einf v § 652 Rz 3). Die Tätigkeit des Immobilienmaklers bezieht sich auf den Nachweis von Wohnimmobilien, gemischt genutzten oder gewerblichen Objekten und auf die Vermittlung entsprechender Verträge. Der gewerbsmäßig tätige Makler benötigt eine Erlaubnis nach § 34c GewO (Palandt/Sprau, a.a.O., Einf v § 652 Rz 2).

b) Zum Betrieb des Handelsgewerbes gehören alle Geschäfte, die dem Interesse des Handelsgewerbes, der Erhaltung seiner Substanz und Erzielung von Gewinnen dienen sollen. Die Rechtsprechung fasst den Zusammenhang recht weit; die Geschäfte müssen in einem Funktionszusammenhang mit dem Handelsgewerbe stehen. Ein mittelbarer, auch ein entfernter Zusammenhang kann genügen, sofern das Geschäft in irgendeiner Weise dessen Gegenstand oder Zweck berührt (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 20. März 1997 IX ZR 83/96, Neue Juristische Wochenschrift 1997, 1779). Dabei kommt es nach § 343 HGB für den erforderlichen Zusammenhang nicht darauf an, dass das jeweilige Geschäft für die Branche des Kaufmanns typisch ist. Bezug zum Handelsgewerbe haben auch die Hilfs- und Nebengeschäfte, die den Betrieb fördern (Roth in Koller/Roth/Morck, Handelsgesetzbuch, Kommentar, 6. Aufl., § 343 Rz 4, 5; Hopt in Baumbach/Hopt, HGB, 33. Aufl., § 343 Rz 3), insbesondere auch die branchennahen Geschäfte.

c) Nach § 344 Abs. 1 HGB gelten die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zum Betrieb seines Handelsgewerbes gehörig. Indes kann eine Aussonderung privater Geschäftsvorfälle aus ständig im Betrieb vorkommenden Geschäften nicht schlechthin ausgeschlossen werden; auch die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte gelten nach § 344 Abs. 1 HGB nur im Zweifel als zum Betrieb seines Handelsgewerbes gehörig (Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 358). Die Vermutung ist widerlegt, wenn aufgrund objektiver Umstände die fehlende Betriebszugehörigkeit feststeht. Ebenso ist die Nutzbarmachung beruflicher Erfahrungen, Kenntnisse und Verbindungen für sich allein nicht ausreichend, um eine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen (BFH-Urteil vom 21. Mai 1976 III R 10/74, BFHE 119, 177, BStBl II 1976, 588). Für die Anerkennung von Privatvermögen muss der Steuerpflichtige in diesen Fällen jedoch anhand objektiver Umstände darlegen, dass er die entsprechenden Wirtschaftsgüter eindeutig vom betrieblichen Bereich getrennt hat (BFH-Urteil vom 11. Juni 1997 XI R 71/96, BFH/NV 1997, 839).

So gehören beispielsweise auf eigene Rechnung vorgenommene An-

und Verkäufe von Wertpapieren durch einen Börsenmakler in der Regel nicht zu seinem Gewerbebetrieb, wenn die Geschäfte eindeutig als Privatgeschäfte behandelt werden und sich nach Umfang und Art ihrer Abwicklung im Rahmen des von der Verkehrsauffassung geprägten Bildes einer privaten Vermögensverwaltung halten (BFH-Urteil in BFHE 119, 177, BStBl II 1976, 588); ebenso verhält es sich bei privaten Wertpapiergeschäften eines Wertpapiervermittlers (BFH-Urteil vom 18. März 1982 IV R 183/78, BFHE 136, 76, BStBl II 1982, 587).

Hingegen werden branchenübliche Geschäfte regelmäßig im betrieblichen Bereich abgewickelt; diese Geschäfte sind dem Gewerbebetrieb zuzurechnen (BFH-Urteile vom 12. Dezember 2002 III R 20/01, BFHE 200, 388, BStBl II 2003, 297; vom 15. März 2005 X R 51/03, BFH/NV 2005, 1532). Neben diesen Grundgeschäften eines Betriebs gibt es Hilfs- und Nebengeschäfte. Bei diesen handelt es sich um Geschäftsvorgänge, die nicht ausnahmslos bei allen Betrieben gleicher Art anfallen, die aber in sachlicher Nähe und in enger wirtschaftlicher Beziehung zu der Tätigkeit des Betriebsinhabers stehen (so für den Bereich der Landwirtschaft Blümich/Selder, § 13 EStG Rz 58). Es muss eine innere Beziehung zwischen den Leistungen des Hauptbetriebs und den Nebenleistungen gegeben sein, z.B. dadurch, dass diese Leistungen die Leistungen des Hauptbetriebs ergänzen und abrunden. Maßgeblich ist insoweit, dass die Wirtschaftsgüter sich unmittelbar auf den Betriebsablauf beziehen und ihm zu dienen bestimmt sind (BFH-Urteil vom 10. November 2004 XI R 32/01, BFHE 208, 514, BStBl II 2005, 431). Wirtschaftsgüter, die Gegenstand dieser Geschäfte sind, dienen daher in der Regel dem Betrieb mit der Folge, dass sie dem notwendigen Betriebsvermögen zuzurechnen sind (Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 358; vgl. auch BFH-Urteil vom 27. März 1974 I R 44/73, BFHE 112, 265, BStBl II 1974, 488).

d) Ob ein Geschäft --in Abgrenzung zum privaten Bereich-- noch in den betrieblichen Bereich einzubeziehen ist, hängt auch davon ab, ob dieses Geschäft vom "typusprägenden Bild gewerbli-

chen Handelns umfasst ist"; auch in diesem Zusammenhang ist --wie bei der Beurteilung der unbedingten Veräußerungsabsicht (dazu BFH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 3/05, BFHE 216, 233, BStBl II 2007, 777)-- auf bestimmte Sachkriterien abzustellen, wie etwa den maßgeblichen Einfluss auf Bauplanung und Finanzierung, auf die Art der Finanzierung, auf die Vielzahl von Einzelaktivitäten und auf die Nähe zum Hauptgewerbe und Hauptberuf. In seinem Urteil vom 30. Juni 1993 XI R 38, 39/91 (BFH/NV 1994, 20) hat der XI. Senat die hauptberufliche Tätigkeit in der Baubranche als Indiz für die Nachhaltigkeit und für die bereits bei Fertigstellung der Wohnungen bestehende Verkaufsabsicht gewürdigt.

3. Im Streitfall ist die Errichtung und Veräußerung des Einkaufsmarktes dem gewerblichen Tätigkeitsbereich des Klägers zuzuordnen.

a) Zum Maklergeschäft gehören zwar im engeren Sinn nur der Nachweis von Immobilien und die Vermittlung von Immobiliengeschäften. Im Streitfall besteht jedoch die Besonderheit, dass der Kläger bereits vor dem Streitjahr für eine Bauträgerfirma tätig gewesen war und dass er vom 1. April 1993 an eine Bauträgertätigkeit als Geschäftsführer der B-Bauträger GmbH ausübte. Diese Umstände --in Verbindung mit den im Streitjahr ausgeübten Aktivitäten-- lassen erkennen, dass die Tätigkeit des Klägers nicht auf die reine Maklertätigkeit beschränkt war; sie erlauben, auch Grundstückskauf, Errichtung des Einkaufsmarktes und dessen anschließende Veräußerung im Streitjahr dem gewerblichen Tätigkeitsbereich des Klägers zuzuordnen.

b) Im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung und bei Berücksichtigung aller Umstände ist davon auszugehen, dass der Kläger in verschiedenen Funktionen im Baubereich tätig war, so dass der Komplex "Einkaufsmarkt" nicht als "private Vermögensverwaltung" einzuordnen ist, sondern als Teil seiner gewerblichen Aktivitäten angesehen werden muss. Der Kläger hat sich nicht auf die reine Maklertätigkeit beschränkt, sondern hat im Streit-

jahr, aber auch in den Jahren zuvor und danach hauptberuflich mit der Beschaffung, der Vermittlung sowie der Errichtung und Veräußerung von Immobilien zu tun gehabt; der Komplex "Einkaufsmarkt" ist von baugewerblicher Tätigkeit "umgeben". Der Kläger hat im Streitjahr mit der Errichtung und Veräußerung des Einkaufsmarktes mit einer Tätigkeit begonnen, die er später im Rahmen der B-Bauträger GmbH fortgesetzt hat. Er hat das Grundstück selbst beschafft, die Planung und Finanzierung vorbereitet und durchgeführt sowie das Bauunternehmen beauftragt. Dabei hat er auf seine speziellen Fach- und Branchenkenntnisse als Immobilienmakler und die Kenntnisse aus seiner vorhergehenden Tätigkeit für einen Bauträger zurückgreifen können. Die Herstellung und Veräußerung des Einkaufsmarktes können daher nicht außerhalb der beruflich-betrieblichen Sphäre angesiedelt werden.

c) Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Grundstückskauf, Bebauung und Veräußerung sowie die relativ kurzfristige Finanzierung indizieren --objektiv--, dass eine langfristige private Vermögensanlage nicht im Vordergrund stand.

d) Dieser nahe Bezug zur gewerblichen Tätigkeit bewirkt, dass das Grundstück als notwendiges Betriebsvermögen (dazu BFH-Urteile in BFHE 208, 514, BStBl II 2005, 431, und vom 30. November 2004 VIII R 15/00, BFHReport 2005, 406) zu beurteilen und seine Veräußerung als betrieblicher Vorgang zu erfassen ist.

4. Entgegen der Auffassung der Kläger besteht keine Abweichung von dem BFH-Urteil in BFHE 200, 388, BStBl II 2003, 297. In jenem Fall betrieb der Kläger einen gewerblichen Grundstücks-handel. Es ging um die Frage, ob ein im Wege der Zwangsversteigerung erworbenes Objekt diesem Handel zuzuordnen war. Der Kläger meinte, es sei eine Privatimmobilie. Der III. Senat entschied, dass geschäftstypische Vorgänge grundsätzlich im Gewerbebetrieb zu erfassen seien. Geschäftsvorfälle, die ihrer Art nach ständig in einem Gewerbebetrieb anfielen, könnten nur

dann der privaten Vermögensverwaltung eines Steuerpflichtigen zugerechnet werden, wenn sie eindeutig privat veranlasst seien und aufgrund der vorliegenden Tatsachen klar von den betrieblich veranlassten Geschäftsvorfällen zu unterscheiden seien. Diese Aussagen schließen nicht aus, dass auch weniger typische Vorgänge im Einzelfall dem Gewerbebetrieb zuzuordnen sein können.

Von dem Sachverhalt der der Entscheidung des erkennenden Senats im Urteil in BFH/NV 2007, 412 zugrunde lag, unterscheidet sich der Streitfall dadurch, dass in jenem Fall der Kläger keine Nähe zur gewerblichen Makler- und Baubranche hatte; er war gewerblich tätiger Unternehmer und verwaltete ein umfangreiches Immobilienvermögen.

Ebenso können sich die Kläger nicht auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 26. März 2004 VI A 6 -S 2240-46/04 (BStBl I 2004, 434) berufen, da die hier vertretene Rechtssauffassung nicht auf der (verschärfenden) Rechtsprechung des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98 (BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) beruht.

5. Die Rüge, dass das FG den Käufer S nicht als Zeugen vernommen habe, kann keinen Erfolg haben. Der Kläger hätte diese Rüge bereits vor dem FG erheben müssen (BFH-Beschluss vom 21. April 2006 VIII B 55/05, BFH/NV 2006, 1467), was ausweislich des Protokolls über die mündliche Verhandlung nicht geschehen ist.

Ebenso wenig können die Zweifel an der Finanzierung eine Verletzung des rechtlichen Gehörs begründen. Eine Verletzung rechtlichen Gehörs (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) liegt nur vor, wenn das Gericht seine Entscheidung auf einen bis dahin nicht erörterten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gegeben hat, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der

Vielzahl vertretbarer Rechtsauffassungen nach dem bisherigen Verlauf des Verfahrens nicht rechnen musste. Der Anspruch auf rechtliches Gehör und die richterliche Hinweispflicht des § 76 Abs. 2 FGO verlangen jedoch nicht, dass das Gericht die maßgebenden Rechtsfragen mit den Beteiligten umfassend erörtert oder sogar die einzelnen für die Entscheidung erheblichen (rechtlichen oder tatsächlichen) Gesichtspunkte im Voraus andeutet (BFH-Beschluss vom 5. April 2006 I B 84/05, BFH/NV 2006, 1497). Im Streitfall hat das FG seine Entscheidung nicht auf nicht erörterte Gesichtspunkte gestützt, sondern sich lediglich u.a. auf den objektiven Umstand der kurzfristigen Finanzierung bezogen.

6. Die Kläger weisen zutreffend darauf hin, dass der Gewinn eines Betriebs einheitlich zu ermitteln ist. Im Streitfall hat das FG zwar --trotz der Ermittlung des Gewinns aus dem Maklergeschäft nach § 4 Abs. 3 EStG-- den Gewinn aus der Grundstücksveräußerung nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt. Indes kommt eine Änderung insoweit nicht in Betracht, da eine "Verböserung" gemäß §§ 96 Abs. 1, 121 FGO nicht statthaft ist.