

DNotI

Deutsches Notarinstitut

Dokumentnummer: 4r72_07
letzte Aktualisierung: 17.7.2009

BFH, 17.12.2008 - IV R 72/07

EStG § 15 Abs. 2

Zur Bedeutung eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Erwerb oder Bebauung und Veräußerung eines Grundstücks - Vorhandensein einer unbedingten Veräußerungsabsicht - Einheitliches Feststellungsverfahren

1. Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Personengesellschaft wegen Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen hat, sind solche Grundstücksaktivitäten nicht mitzuzählen, die die Gesellschafter allein oder im Rahmen einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft entwickelt haben .
2. Ein zeitlicher Zusammenhang von mehr als zwei Jahren zwischen Erwerb oder Bebauung und (nachfolgender) Veräußerung eines Grundstücks gestattet für sich genommen nicht den Schluss, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn alsbald zu verkaufen. Das gilt auch dann, wenn der Veräußerer Grundstücksmakler ist oder der Baubranche angehört .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 17.12.2008, IV R 72/07

Gewerblicher Grundstückshandel: Grundsätzlich keine Zusammenrechnung der von Schwesterpersonengesellschaften verkauften Grundstücke - Zur Bedeutung eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Erwerb oder Bebauung und Veräußerung eines Grundstücks - Vorhandensein einer unbedingten Veräußerungsabsicht - Einheitliches Feststellungsverfahren

Leitsätze

1. Bei der Beantwortung der Frage, ob eine Personengesellschaft wegen Überschreitung der sog. Drei-Objekt-Grenze den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen hat, sind solche Grundstücksaktivitäten nicht mitzuzählen, die die Gesellschafter allein oder im Rahmen einer anderen gewerblich tätigen Personengesellschaft entwickelt haben .

2. Ein zeitlicher Zusammenhang von mehr als zwei Jahren zwischen Erwerb oder Bebauung und (nachfolgender) Veräußerung eines Grundstücks gestattet für sich genommen nicht den Schluss, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn alsbald zu verkaufen. Das gilt auch dann, wenn der Veräußerer Grundstücksmakler ist oder der Baubranche angehört .

Tatbestand

I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) waren zu je 50 v.H. an der B-OHG (im Folgenden auch: OHG) beteiligt. Die OHG war im Streitjahr (1995) auf dem Gebiet des gewerblichen Grundstückshandels tätig. Sie erwarb unbebaute Grundstücke, ließ Planungen erstellen, bebaute die Grundstücke bzw. ließ sie bebauen und veräußerte sie anschließend; ferner erwarb und verkaufte sie bebaute Grundstücke. Teilweise wurden die Objekte auch erst nach Vermietung weiterveräußert. Zum 31. Dezember des Streitjahres wurde die OHG aufgelöst; die Tätigkeit der OHG wurde durch die B-GmbH fortgeführt.

Die Kläger waren ferner als Makler bzw. Bauunternehmer tätig.

Neben der OHG bestand im Streitjahr (1995) die A Grundstücksgemeinschaft, an der die Kläger ebenfalls zu 50 v.H. beteiligt waren. Die Tätigkeit der Gemeinschaft bestand zunächst aus dem Ankauf von Objekten, deren Vermietung und Verwaltung. In den Jahren 1992 bis 1996 hielten die Kläger mindestens sechs Objekte in der Gemeinschaft.

Die hier interessierenden Objekte S-Straße 1 und 2 hatten die Kläger Ende 1990 zu je 1/2 in Bruchteilsgemeinschaft erworben. Die Gesamtfläche des Grundstücks betrug rund 1 500 qm.

Im November 1991 schlossen die Kläger mit einer Bank einen Darlehensvertrag über insgesamt 3 Mio. DM ab. Tilgungsbeginn sollte am 1. April 1992 sein. Das Darlehen sollte bis zum 31. Oktober 2001 laufen. Als Berufsbezeichnung/Geschäftszweig gaben die Kläger Unternehmer/B-OHG an. Die Tilgungspläne wiesen größtenteils "... i. Fa. B OHG" als Adressaten aus. Weitere 350 000 DM wurden lediglich bis zum 30. Juli 1992 fremdfinanziert. Daneben sollte Eigenkapital in Höhe von 1 025 000 DM eingesetzt werden.

Nach dem Erwerb wurde das Grundstück Nr. 1 bebaut, das Grundstück Nr. 2 durch entsprechende Umbauten zur gemeinsamen Nutzung mit dem Grundstück Nr. 1 hergerichtet. Es wurde ein einheitliches Gewerbeobjekt mit Arztpraxen, Büroräumen, Ladenlokal etc. erstellt. Der Baukostenaufwand belief sich auf 2 130 000 DM.

Der Komplex wurde im Jahre 1992 fertig gestellt und sodann zu gewerblichen Zwecken vermietet. Die vereinbarten Mietlaufzeiten betragen zwischen 10 und 15 Jahren.

Im April 1995 verkauften die Kläger das Gesamtobjekt zu einem Verkaufspreis von 4 475 000 DM. Das Darlehen bei der Bank wurde durch die Erwerber übernommen; die Kläger zahlten an die Darlehensgeber Vorfälligkeitsentschädigungen. Von dem Erlös schafften sie ein anderes Gewerbeobjekt an.

Die Kläger erklärten im Rahmen der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Grundstücksgemeinschaft für das Streitjahr hinsichtlich des Objektes S-Straße Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die Gemeinschaft sei hinsichtlich des Objektes S-Straße als gewerblicher Grundstückshändler aufgetreten; es sei insoweit ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1 857 989 DM anzunehmen. Dabei berief sich der Prüfer auf die Rechtsprechung des X. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) zum gewerblichen Grundstückshandel in Bebauungsfällen, der der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98 (BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) nicht gefolgt ist.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen des Prüfers. Hiergegen wandten sich die Kläger nach erfolglosem Einspruch mit der Klage.

Zur Begründung machten sie geltend, beim Erwerb des Objektes S-Straße hätten sie nicht die Absicht der Veräußerung, sondern der langfristigen Vermietung gehabt. Diese Absicht hätten sie durch tatsächliche langfristige Vermietung verwirklicht. Entsprechend sei auch die Finanzierung langfristig angelegt gewesen. Auch Personen, die als gewerbliche Grundstückshändler tätig seien, könnten neben ihrem insoweit bestehenden Betriebsvermögen Grundstücke im Privatvermögen halten. Nach den vom Großen Senat des BFH im Beschluss vom 11. April 2005 GrS 2/02 (BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679) aufgestellten Grundsätzen könne eine eventuelle Umqualifizierung der Einkünfte erst im Rahmen der Einkommensbesteuerung auf der Ebene der Gemeinschafter stattfinden.

Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des Finanzgerichts (FG) vom 7. November 2006 1 K 5495/00 ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2008, 952 veröffentlicht.

Hiergegen richtet sich die vom Senat zugelassene Revision der Kläger, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt ist.

Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Feststellungsbescheid des FA vom 12. September 1997 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. Juli 2000 mit der Maßgabe zu ändern, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage.

Die Kläger haben in der hier in Rede stehenden Grundstücksgemeinschaft keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Insbesondere haben sie keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben.

Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 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 (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259).

a) Entgegen der Auffassung von FA und FG haben die Kläger mit ihren in der Grundstücksgemeinschaft enthaltenen Aktivitäten den Bereich der privaten Vermögensverwaltung nicht bereits deswegen verlassen, weil sie --wenn auch zum Teil im Rahmen einer anderen GbR-- mehr als drei Objekte veräußert und somit die vom BFH für die Beurteilung der Gewerblichkeit von Grundstücksverkäufen aufgestellte sog. Drei-Objekt-Grenze (vgl. im Einzelnen Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.1. und 2. der Gründe) überschritten hätten.

aa) FA und FG missverstehen den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93 (BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617) sowie das Senatsurteil vom 7. März 1996 IV R 2/92 (BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369), wenn sie aus diesen Entscheidungen herleiten wollen, für die Frage, ob eine Personengesellschaft (Gemeinschaft), die selbst weniger als vier Objekte veräußert, den Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen hat, seien auch Grundstücksverkäufe seitens einer gesellschafteridentischen Grundstückshandelsgesellschaft heranzuziehen.

bb) In seinem Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 hat der Große Senat des BFH lediglich erkannt, dass Grundstücksveräußerungen einer Personengesellschaft (Gemeinschaft) bei der Frage, ob einer ihrer Gesellschafter (Gemeinschafter) die Drei-Objekt-Grenze

überschritten hat, mitzuzählen sind. Dass umgekehrt die von einem Gesellschafter --allein oder innerhalb einer anderen Gesellschaft-- entwickelten Grundstücksaktivitäten bei der Frage, ob die Personengesellschaft die Drei-Objekt-Grenze überschritten hat, mitzuzählen sind, hat er nicht entschieden. Vielmehr beruhte die Anrufung des Großen Senats gerade darauf, dass der BFH eine solche Hinzurechnung auf der Ebene der Gesellschaft wegen des Grundsatzes der Einheit der Gesellschaft (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751) als unzulässig angesehen hat (BFH-Urteil vom 20. November 1990 VIII R 15/87, BFHE 163, 66, BStBl II 1991, 345) und dass der IV. Senat in seinem Urteil vom 25. April 1991 IV R 111/90 (BFHE 165, 188, BStBl II 1992, 283) --weitergehend-- es sogar für denkbar gehalten hat, dass derselbe Grundsatz auch eine Zurechnung der von der Gesellschaft veräußerten Objekte beim Gesellschafter verbiete, was der Große Senat sodann verneinte (Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.III.3. der Gründe einerseits sowie unter C.IV. der Gründe andererseits).

cc) Verbietet der Grundsatz der Einheit der Gesellschaft bei der Beantwortung der Frage, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, die Zusammenrechnung der Grundstücksverkäufe zweier Personengesellschaften, deren Gesellschafter teilweise identisch sind, so muss dasselbe für Gesellschaften gelten, an denen ausschließlich dieselben Personen beteiligt sind (vgl. auch BFH-Urteil vom 19. April 2005 VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737). Hiervon ist auch der erkennende Senat in seinem Urteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 ausgegangen. Eine Ausnahme hat er lediglich für den Fall zugelassen, dass beide Gesellschaften nicht nur personenidentisch, sondern auch --jeweils für sich genommen-- lediglich vermögensverwaltend tätig sind (unter I.2. der Gründe, letzter Absatz; ebenso Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 27. Aufl., § 15 Rz 70; Kempermann, Deutsches Steuerrecht 1996, 1156, 1159, unter (2) (b)).

dd) Die letztgenannte Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt, weil die OHG, deren Verkäufe das FA der Betätigung der Kläger in der Grundstücksgemeinschaft zurechnen will, gewerblich tätig war. Es kann daher dahinstehen, ob die im Senatsurteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 aufgestellten Grundsätze nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679 insoweit überholt sind, als ein einheitliches Feststellungsverfahren für sämtliche (vermögensverwaltenden) Objektgesellschaften nur (noch) dann in Betracht kommen kann, wenn die Beteiligungen an diesen Gesellschaften durch einen gemeinsamen Zweck verbunden sind (BFH-Beschluss vom 29. September 2005 VIII B 301/04, BFH/NV 2006, 14).

ee) Etwas anderes folgt nicht daraus, dass sich im Rahmen eines von einer Mitunternehmerschaft ausgeübten gewerblichen Grundstückshandels die übrigen Gesellschafter die Branchenkenntnisse und Geschäftsbeziehungen auch nur eines Gesellschafters als Vertretungsorgan zurechnen lassen müssen (BFH-Urteil vom 14. November 1995 VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466). Denn die Drei-Objekt-Grenze zur Abgrenzung von gewerblichem Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung ist für die Qualifikation der Einkünfte einer Personengesellschaft auch in Fällen der sog. Branchennähe der Gesellschafter zu beachten (BFH-Urteil vom 23. Juli 2002 VIII R 19/01, BFH/NV 2002, 1571).

ff) Der Umstand, dass die Verkäufe durch die verschiedenen Personengesellschaften nach den vom Großen Senat des BFH im Beschluss in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 aufgestellten Grundsätzen bei der Veranlagung der Gesellschafter selbst zusammenzuzählen sind, ist für die Entscheidung im vorliegenden Verfahren, in dem es um die Gewinnfeststellung einer der

Gesellschaften bzw. Gemeinschaften geht, ohne Bedeutung.

b) Die Feststellungen des FG erlauben auch nicht den Schluss, die Kläger hätten in ihrer gemeinschaftsrechtlichen Verbundenheit hinsichtlich der Objekte S-Straße 1 und 2 die Bebauung bzw. sonstige werterhöhende Maßnahmen (Umbauten) in unbedingter Veräußerungsabsicht vorgenommen, so dass bereits aus diesem Grund --unabhängig vom Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze-- der Bereich der privaten Vermögensverwaltung verlassen sein könnte (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe; Senatsurteil in BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, unter I.1.b der Gründe).

aa) Insbesondere lässt sich eine solche Schlussfolgerung nicht aus einem vermeintlichen "engen zeitlichen Zusammenhang" zwischen der Bebauung bzw. Umgestaltung der Grundstücke und dem anschließenden Verkauf ziehen.

bb) Wie sich aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.4. der Gründe ergibt, kann das Vorhandensein einer unbedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Bebauung oder Umgestaltung des Grundstücks nicht allein aus dem zeitlichen Zusammenhang zwischen den jeweiligen Aktivitäten hergeleitet werden. Gegenteiliges lässt sich --anders als vom FG in Betracht gezogen-- auch nicht aus dem Urteil des X. Senats des BFH vom 15. März 2005 X R 39/03 (BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817) entnehmen. Zwar heißt es dort: "Beträgt der Zeitabstand zwischen Ankauf bzw. Bebauung und Veräußerung weniger als ein Jahr, ist ohne weiteres davon auszugehen, dass zumindest auch die Ausnutzung des Vermögenswertes selbst in Erwägung gezogen worden ist; dies ist für die Bejahung einer gewerblichen Betätigung ausreichend (BFH-Urteile vom 16. April 1991 VIII R 74/87, BFHE 164, 347, BStBl II 1991, 844, und vom 21. Mai 1993 VIII R 10/92, BFH/NV 1994, 94, m.w.N.)". Dieser Satz muss aber im Kontext mit den dort zitierten Urteilen gesehen werden. Sie betreffen durchweg Fälle, in denen die Drei-Objekt-Grenze überschritten war. Die Äußerung darf zum einen nicht dahingehend missverstanden werden, dass auch in Fällen, in denen die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten ist, eine bedingte Veräußerungsabsicht ("In-Erwägung-Ziehen") genüge, um einen gewerblichen Grundstückshandel zu begründen. Etwas anderes wollte der X. Senat des BFH auch nicht aussagen (vgl. auch BFH-Beschluss vom 12. September 2007 X B 192/06, BFH/NV 2008, 68, unter 2. der Gründe). So wird unmittelbar im Anschluss an die zitierte Stelle ausgeführt, es handele sich bei dem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen Errichtung oder Anschaffung und Verkauf um ein Indiz, das geeignet sei, die tatrichterliche Feststellung zu stützen, dass das Grundstück nicht für Zwecke der privaten Vermögensverwaltung erworben worden sei. An anderer Stelle heißt es, die Feststellung des FG, der Kläger habe "nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zweifelsfrei von vornherein eine unbedingte Veräußerungsabsicht" gehabt, sei nachvollziehbar getroffen worden (unter B.II.3.a bb der Gründe).

cc) Ein "enger zeitlicher Zusammenhang" zwischen Erwerb oder Bebauung und (nachfolgender) Veräußerung des Grundstücks ist für sich genommen im hier interessierenden Zusammenhang irrelevant. Auch wenn zwischen dem Erwerb oder der Bebauung einerseits und dem Sichtbarwerden des Veräußerungsentschlusses andererseits nur wenige Wochen liegen, ist nicht ausgeschlossen, dass es während dieser Zeit hinsichtlich der beabsichtigten Verwertung des Grundstücks zu einem Sinneswandel gekommen ist. Mithin steht in diesen Fällen nicht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben

oder bebaut worden ist, ihn alsbald zu verkaufen. Nur wenn andere Umstände dafür sprechen, dass bereits beim Erwerb oder bei der Bebauung des Grundstücks eine unbedingte Veräußerungsabsicht bestand, kann die Indizwirkung dieser Umstände durch die Kürze der zwischen Erwerb oder Bebauung und Verkauf liegenden Zeit verstärkt werden. Hiervon geht auch das Urteil des X. Senats des BFH vom 7. Mai 2008 X R 49/04, BFHE 221, 144, BStBl II 2008, 711) aus, wenn es dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Grundstückskauf, Bebauung und Veräußerung lediglich neben der relativ kurzfristigen Finanzierung Indizwirkung dafür beigemessen hat, dass eine langfristige private Vermögensanlage nicht im Vordergrund gestanden habe (unter II.3.c der Gründe).

dd) Bei der Auslegung des Begriffes "enger zeitlicher Zusammenhang" ist in Betracht zu ziehen, dass der Große Senat des BFH --wie ausgeführt-- diesem Kriterium keine ausschlaggebende Bedeutung beimessen wollte. Im Streitfall muss die Frage, wann ein zeitlicher Zusammenhang als "eng" anzusehen ist, nicht vertieft werden. Der von den Klägern errichtete Gebäudekomplex wurde im Jahre 1992 fertig gestellt, sodann zu gewerblichen Zwecken vermietet und erst im April 1995 verkauft. Von einem "engen zeitlichen Zusammenhang" kann angesichts dessen keine Rede sein. Ohnehin fehlt es an anderen Indizien, die für das Bestehen einer unbedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Bebauung sprechen könnten.

ee) Schließlich vermag der Senat dem FG nicht zu folgen, wenn es in den Aktivitäten der gesellschafteridentischen OHG ein Indiz für die unbedingte Veräußerungsabsicht hinsichtlich der hier in Rede stehenden Objekte sehen will. Eine solche Schlussfolgerung verkennt, dass ein Steuerpflichtiger hinsichtlich verschiedener Grundstücke verschiedene Vorstellungen über die Art ihrer Verwendung haben kann.