

# DNotI

Deutsches Notarinstitut

**Dokumentnummer:** 10266  
**letzte Aktualisierung:** 30.01.2003

**<Dokumentnummer> 10r183\_96**

**<Gericht> BFH**

**<Aktenzeichen> X R 183/96**

**<Datum> 18.09.2002**

**<Normen> EStG § 15 Abs. 2**

**<Titel> Gewerblicher Grundstückshandel ausnahmsweise auch bei weniger als drei Objekten**

**<Leitsatz> Zur Frage, unter welchen Voraussetzungen ein gewerblicher Grundstückshandel auch dann anzunehmen ist, wenn bei dem Ankauf, der Bebauung und der Veräußerung von Grundstücken die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten wird (Fortführung zum BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).**

## G r ü n d e

### I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr (1990) zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden. Sie sind Arbeitnehmer der X-GmbH (GmbH), die das Gipserhandwerk betreibt. Der Kläger ist auch Gesellschafter der GmbH. Der Kläger ist außerdem an der Handwerkergruppe "Y" beteiligt, deren Geschäftszweck die Errichtung und der Vertrieb von Gebäuden ist.

Die Klägerin hat im Jahr 1972 das Einfamilienhaus-Grundstück G erworben. Bis 1987 war das Grundstück vermietet. Im Jahr 1988 ließ die Klägerin das Haus abreißen, um auf dem Grundstück ein neues Gebäude mit 10 Wohnungen zu errichten. Im Herbst 1988 wurde mit dem Neubau begonnen. Die Wohnungen wurden im Laufe der Jahre 1990 und 1991 fertig gestellt. Am 9. Oktober 1991 fand die Schlussabnahme statt.

Mit Schenkungsvertrag vom 23. Juni 1989 übertrug die Klägerin Anteile an dem Grundstück in Höhe von 321,12/1000 auf ihren Sohn S und 235,97/1000 auf ihre Tochter T. Mit Teilungserklärung vom selben Tag (23. Juni 1989) wurde das Grundstück in 10 Eigentumswohnungen und 6 selbständige Reihengaragen sowie 2 Carports aufgeteilt. Danach stellten sich die Eigentumsverhältnisse wie folgt dar:

Klägerin: 5 Eigentumswohnungen, 3 Garagen;  
Sohn S: 3 Eigentumswohnungen, 2 Garagen, 1 Carport;  
Tochter T: 2 Eigentumswohnungen, 1 Garage, 1 Carport.

Die drei Eigentümer traten fortan als Bauherrengemeinschaft nach außen auf. Die Kläger stellten den beiden Kindern die finanziellen Mittel für die Errichtung der Eigentumswohnungen und Garagen zur Verfügung.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) behauptet, der Kläger habe während der Außenprüfung dem Prüfer mitgeteilt, dass bereits vor Baubeginn die Absicht bestanden habe, die Eigentumswohnungen nebst Garagen und Carports zu veräußern und zwei kleinere Wohnungen im Dachgeschoss zunächst vermieten zu wollen.

In den Jahren 1990 und 1991 veräußerte die Klägerin folgende Eigentumswohnungen und Garagen:

März 1990	1 Eigentumswohnung
April 1990	1 Eigentumswohnung, 1 Garage (letztere an den Erwerber einer Eigentumswohnung des Sohnes S)
Juni 1990	1 Eigentumswohnung, 1 Garage (letztere an den Erwerber einer Eigentumswohnung der Tochter T)
Juli 1991	1 Garage (an den Erwerber einer Wohnung des Sohnes S)

Das FA behandelte diese Veräußerungen als gewerblichen Grundstückshandel der Klägerin und ermittelte für das Streitjahr 1990 einen Gewinn in Höhe von 299 262 DM. Dabei berücksichtigte es keine Absetzungen für Abnutzung (AfA). Außerdem versagte es bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Eigentumswohnungen die erhöhten Absetzungen nach § 82g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung a.F. (EStDV a.F.), da diese Vorschrift nicht für Neubauten gelte.

Mit der hiergegen erhobenen Klage machten die Kläger geltend, die Klägerin habe mit dem Verkauf der Eigentumswohnungen und Garagen die sog. Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten. Der Kaufvertrag vom Juli 1991 über die Garage sei im Übrigen durch Vertrag vom 4. Oktober 1993 aufgehoben worden. Außerdem habe das FA zu Unrecht die erhöhten Absetzungen nach § 82g EStDV a.F. versagt. Eine solche Absetzung sei gemäß R 83a Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) 1993 immer dann zu gewähren, wenn --wie hier geschehen-- die erforderlichen Bescheinigungen der Gemeinde vorgelegt würden. Diese Bescheinigungen unterlägen als Grundlagenbescheide weder in rechtlicher noch in tatsächlicher Hinsicht der Nachprüfung durch die Finanzbehörden und Gerichte.

In der von der Stadt der Klägerin erteilten Bescheinigung vom 29. Oktober 1991 "nach § 82g EStDV bzw. § 7h EStG ..." heißt es im Wesentlichen:

"Hiermit bescheinigen wir der ... (Klägerin), dass ihr Bauobjekt ... innerhalb des förmlich festgelegten Sanierungsgebiets ... liegt ...

Die Stadt hat für diese Sanierungsmaßnahme nach den Vertragsbestimmungen eine Gesamtentschädigung i.H. von 173 436 DM für Abbruch- und Abbruchfolgekosten sowie für den Substanzverlust gewährt.

Die von der Bauherrschaft nachgewiesenen Gesamtkosten von brutto 1 025 134 DM waren notwendig, um die Sanierungsmaßnahme nach den Bestimmungen des Sanierungsvertrages durchzuführen."

In einer weiteren Bescheinigung der Stadt vom 8. Juni 1995 wird darauf hingewiesen, dass die "Bauherrschaft ... Aufwendungen für die Sanierungsmaßnahmen ... i.H. von 1 054 943 DM getätigt (habe)". Die Aufwendungen seien "zur Erfüllung des Sanie-

rungsvertrages vom 15. Juni/20. Juni 1988 zwischen der Stadt und der Bauherrschaft notwendig" gewesen. "Die Bauherrschaft (habe) eine Gesamtentschädigung i.H. von DM 173 436 erhalten. In diesem Betrag (sei) eine Summe für Substanzverlust i.H. von DM 118 000 enthalten."

Das Finanzgericht (FG) hat die Klage als unbegründet abgewiesen (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1997, 338).

Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Sie führen u.a. aus: Der am 3. Juli 1991 geschlossene Kaufvertrag über die Garage sei am 4. Oktober 1993 wegen Baumängeln wieder aufgehoben worden. Wie das FG zutreffend angenommen habe, sei die Veräußerung von Wohnungen und Garagen jeweils "als Einheit zu sehen". Die Klägerin habe die Wohnungen nicht wie ein gewerblicher Grundstückshändler am Markt angeboten, sondern lediglich 3 Objekte im Rahmen der privaten Vermögensverwaltung veräußert. Im Übrigen sei die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels verfassungsrechtlich bedenklich. Diese Rechtsfigur habe nur deswegen praktische Bedeutung, weil der Gesetzgeber es unterlassen habe, Gewinne aus der Veräußerung privater Grundstücke zu besteuern.

Für die Inanspruchnahme des § 82g EStDV a.F. sei die Bescheinigung der zuständigen Gemeinde ein die Finanzverwaltung bindender Grundlagenbescheid.

Die Kläger beantragen, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den Änderungsbescheid über Einkommensteuer 1990 vom 9. Dezember 1993 zu ändern und dabei den Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 299 262 DM unberücksichtigt zu lassen sowie die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um die Absetzung nach § 82g EStDV a.F. in Höhe von 36 037 DM zu mindern.

Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen.

Der erkennende Senat hat mit Beschluss vom 29. Oktober 1997 X R 183/96 (BFHE 184, 355, BStBl II 1998, 332) dem Großen Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) die Rechtsfrage zur Entscheidung vorgelegt, ob die Errichtung von Wohnobjekten (im Streitfall: Eigentumswohnungen) in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht und die hiermit in sachlichem sowie zeitlichem Zusammenhang stehende Veräußerung dieser Objekte unabhängig von ihrer Zahl eine gewerbliche Tätigkeit sei, weil diese "dem Bild eines Bauunternehmers/Bauträgers" entspreche.

Der Große Senat hat mit Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98 (BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) entschieden, dass die Errichtung von Wohnobjekten auf dem eigenen Grundstück und deren Veräußerung nicht unabhängig von der als Indiz wirkenden Drei-Objekt-Grenze bereits wegen der Ähnlichkeit mit dem "Bild des produzierenden Bauunternehmers/Bauträgers" eine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Auf diese Entscheidung nimmt der erkennende Senat Bezug.

## II.

Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung wird aufgehoben. Die Sache wird zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Die Revision ist zulässig. Sie ist entgegen der Ansicht des FA ordnungsgemäß begründet.

Nach § 120 Abs. 1 FGO in der hier maßgeblichen Fassung vor In-Kraft-Treten des Zweiten Gesetzes zur Änderung der Finanzgerichtsordnung und anderer Gesetze (2.FGOÄndG) vom 19. Dezember 2000 (FGO a.F.) ist die Revision innerhalb eines Monats nach Zustellung des vollständigen Urteils einzulegen und innerhalb eines weiteren Monats zu begründen. Gemäß § 120 Abs. 2 Satz 2 FGO a.F. muss die Revisionsbegründungsschrift oder die Revisionsschrift einen bestimmten Antrag enthalten, die verletzte Rechtsnorm und, soweit Verfahrensmängel gerügt werden, die Tatsachen bezeichnen, die den Mangel ergeben. Darüber hinaus muss der Revisionskläger neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstoßes die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das angefochtene Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Hierzu bedarf es zumindest einer kurzen Auseinandersetzung mit den Gründen des FG-Urteils, die aus sich selbst heraus erkennen lässt, dass der Revisionskläger diese Begründung und sein eigenes bisheriges Vorbringen überprüft hat. Der Revisionskläger muss im Einzelnen dartun, welche Ausführungen der Vorentscheidung aus welchen Gründen unrichtig sein sollen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16. März 2000 III R 21/99, BFHE 192, 169, BStBl II 2000, 700, unter II. 1., m.w.N.). § 120 Abs. 2 FGO a.F. will bloße Formalbegründungen vermeiden; eine umfassende Erörterung der streitigen Rechtsfragen wird nicht gefordert (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 31. Juli 1996 XI R 78/95, BFHE 181, 103, BStBl II 1996, 625, unter II. 1., m.w.N.; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 5. Aufl., § 120 Rz. 58 und 59, m.w.N.).

Diesen Anforderungen wird die Revisionsbegründung der Kläger gerecht. Die Kläger haben einen präzisen Revisionsantrag gestellt. Ihre Ausführungen lassen überdies erkennen, dass sie sich mit den Gründen des angefochtenen FG-Urteils auseinander gesetzt und ihr eigenes erstinstanzliches Vorbringen anhand der Begründung der klageabweisenden FG-Entscheidung überprüft haben. Sie haben --wenn auch knapp-- dargelegt, in welchen Punkten und warum sie die Vorentscheidung für rechtlich unzutreffend halten. So bemängeln sie insbesondere, das FG habe seine "indizierende und typisierende Unterstellung", dass die Tätigkeit der Klägerin dem "Bild des gewerblichen Grundstückshandels" entsprochen habe, "nur in ganz allgemeinen Ausführungen präzisiert" und nicht hinreichend dargelegt, wie es zu dieser Erkenntnis gelangt sei. Die Grenze zur privaten Vermögensverwaltung sei im Streitfall schon deswegen nicht überschritten worden, weil nicht mehr als 3 Objekte veräußert worden seien; insoweit sei das FG von näher bezeichneten BFH-Urteilen abgewichen. Sie haben damit schlüssig eine Verletzung des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gerügt.

2. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Klägerin erhöhte Absetzungen nach § 82g EStDV a.F. bzw. nach § 7h EStG in den für das Streitjahr 1990 maßgeblichen Fassungen selbst hinsichtlich derjenigen Immobilienobjekte nicht geltend machen kann, die nicht in das Umlaufvermögen eines etwaigen gewerblichen Grundstückshandels einzubeziehen waren.

a) Der Senat kann offen lassen, welche der beiden genannten Bestimmungen im Streitfall anzuwenden ist. § 82g EStDV a.F. war gemäß § 52 Abs. 12 b Satz 1 EStG letztmalig auf Baumaßnahmen anwendbar, welche vor dem 1. Januar 1991 abgeschlossen wurden; ab diesem Datum galt § 7h EStG (vgl. Siebenhüter in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., § 7h EStG Rz. 1 und 2).

§ 82g EStDV a.F. gewährte --ebenso wie auch die Nachfolgeregelung des § 7h EStG-- u.a. erhöhte Absetzungen bis zu 10 v.H. "der Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i.S. des § 177 des Baugesetzbuchs (BauGB)". Darunter fielen nicht die Herstellungskosten eines Neubaus, der an Stelle des alten abgerissenen Gebäudes

errichtet wurde. Dies ergibt sich --worauf das FG zutreffend hingewiesen hat-- aus den Worten "Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen" sowie aus der Bezugnahme auf § 177 BauGB ("Modernisierungs- und Instandsetzungsgebot"), wo nur die Beseitigung oder Behebung durch Modernisierung oder Instandsetzung "von Missständen oder Mängeln" an baulichen Anlagen geregelt ist (vgl. auch --zu § 82g EStDV a.F.-- Senatsbeschluss vom 2. Juni 1992 X B 109/91, nicht veröffentlicht, juris Nr: STRE925072760; zu § 7h EStG Bundesverwaltungsgericht --BVerwG--, Beschluss vom 27. August 1996 8 B 165/96, Steuerrechtsprechung in Karteiform --StRK--, Einkommensteuergesetz 1990, § 7h, Rechtsspruch 1, m.w.N. der Rechtsprechung; vgl. ferner z.B. Siebenhüter in Herrmann/ Heuer/Raupach, a.a.O., § 7h EStG Rz. 10, m.w.N.).

Danach kommen erhöhte Absetzungen nach § 82g EStDV a.F. bzw. nach § 7h EStG im vorliegenden Streitfall nicht in Betracht, weil das alte Gebäude --unstreitig-- vollständig abgerissen und durch einen Neubau ersetzt wurde.

b) Zutreffend hat das FG entschieden, dass das FA an die Bescheinigungen der Stadt vom 29. Oktober 1991 und vom 8. Juni 1995 nicht gebunden war. Es hat dargelegt, dass diese Bescheinigungen inhaltlich nicht den Anforderungen des § 82g Satz 3 EStDV a.F. (§ 7h Abs. 2 EStG a.F.) entsprechen, da sie lediglich von einem "Bauobjekt innerhalb des förmlich festgestellten Sanierungsgebiets" und von "Sanierungsmaßnahmen" sprechen, hingegen keine Aussage darüber enthalten, dass es sich bei dem Neubau um "Modernisierungs- und Instandhaltungsmaßnahmen im Sinne des § 177 des Baugesetzbuchs" handelt.

Diese Auslegung der genannten Bescheinigungen ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, zumal die inhaltliche Verweisung auf den Sanierungsvertrag vom 15./20. Juni 1988 eindeutig erkennen lässt, dass das bisherige Gebäude abgerissen worden war. Nach dem BFH-Urteil vom 17. Dezember 1996 IX R 91/94 (BFHE 182, 175, BStBl II 1997, 398) bezieht sich die Bindungswirkung der Bescheinigung nach § 82g Satz 3 EStDV a.F. u.a. darauf, ob bestimmte "Tatbestände des Bau- und Raumordnungsrechts" verwirklicht worden sind. Entsprechendes gilt auch für die Bescheinigung nach § 7h Abs. 2 EStG (vgl. ferner BFH-Urteil vom 21. August 2001 IX R 20/99, BFHE 196, 191). Gerade zu der Frage, ob "Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen" i.S. des § 82g Satz 1 EStDV a.F. bzw. nach § 7h Abs. 1 EStG durchgeführt worden sind, besagen die in Rede stehenden Bescheinigungen der Stadt nichts (vgl. zu einem ähnlich gelagerten Sachverhalt FG Baden-Württemberg, Urteil vom 26. Juni 1996 5 K 269/95, EFG 1996, 1209, rkr.).

3. Die Entscheidung des FG, die Klägerin habe mit einem "gewerbsmäßigen Herstellen und Handeln von und mit Eigentumswohnungen" Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) erzielt, entspricht nicht den Grundsätzen des in dieser Sache ergangenen Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen lassen indes eine abschließende Bewertung darüber, ob sich die Klägerin im Streitjahr als gewerbliche Grundstückshändlerin betätigt hat, nicht zu.

a) Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. vor I.).

Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und der nicht steuerbaren Sphäre sowie anderen Einkunftsarten andererseits ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die

Verkehrsanschauung abzustellen. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (vgl. BFH-Beschlüsse vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C. I., und in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. II.; Senatsurteil vom 14. Januar 1998 X R 1/96, BFHE 185, 242, BStBl II 1998, 346, unter II. 2.).

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kommt der gewerbliche Grundstückshandel in der Regel erst dadurch zu Stande, dass der Veräußerer eine Anzahl bestimmter Objekte (z.B. Ein- oder Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen) zuvor gekauft oder bebaut hat und sie in engem zeitlichen Zusammenhang damit veräußert. Hat der Veräußerer mehr als 3 Objekte gekauft oder errichtet und sie in engem zeitlichen Zusammenhang veräußert, so lässt dies mangels eindeutiger gegenteiliger objektiver Anhaltspunkte grundsätzlich den Schluss zu, dass bereits im Zeitpunkt des Ankaufs oder der Errichtung zumindest eine bedingte Weiterverkaufsabsicht bestanden hat (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. April 1996 VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170, unter 1. b bb, m.w.N.), auch wenn die eigentliche Absicht auf eine anderweitige Nutzung als durch Verkauf gerichtet war.

Ein enger zeitlicher Zusammenhang wird in aller Regel angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen Errichtung und Verkauf der Objekte nicht mehr als 5 Jahre beträgt. Werden innerhalb dieses engen zeitlichen Zusammenhangs mindestens 4 Objekte veräußert, so ist regelmäßig, ohne dass weitere besondere Umstände (z.B. eine hauptberufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen im Baubereich) vorliegen müssen, von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1997, 170, unter 1. b bb, m.w.N.).

Die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung, Verkauf) hat für die Beurteilung, ob eine gewerbliche Betätigung gegeben ist oder nicht, eine indizielle Bedeutung. Diese äußerlich erkennbaren Merkmale sind als Beweisanzeichen gerechtfertigt, weil die innere Tatsache der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht oft nicht zweifelsfrei feststellbar ist. Hierzu hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 (unter C. III. 5.) entschieden:

Wenn es sich dabei auch um sehr gewichtige Indizien für oder gegen eine von Anfang an bestehende und u.U. auch nur bedingte Veräußerungsabsicht handelt, so kommt es auf diese Indizienmerkmale dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen --ganz besonderen-- Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. Daher ist trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Andererseits können in besonders gelagerten Fällen auch bei einer Veräußerung von weniger als 4 Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen.

So kann beispielsweise auf eine gewerbliche Betätigung geschlossen werden, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist oder ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird. In derartigen Gestaltungen kann die Wertung gerechtfertigt sein, dass es sich unabhängig von der Anzahl der Verkäufe um eine gewerbliche Tätigkeit handelt. Ebenso kann für eine gewerbliche Tätigkeit der Umstand

sprechen, dass das Bauunternehmen des das Grundstück bebauenden Steuerpflichtigen erhebliche Leistungen für den Bau erbringt, die nicht wie unter Fremden abgerechnet werden. Das in § 15 Abs. 2 EStG enthaltene Erfordernis der Nachhaltigkeit steht der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels in derartigen Fällen nicht entgegen. Die Drei-Objekt-Grenze stellt keine Mindestgrenze in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit dar.

Neben diesen vom Großen Senat ausdrücklich anerkannten Ausnahmefällen können andere gewichtige Umstände auf eine gewerbliche Betätigung auch bei einer Veräußerung von weniger als 4 Objekten schließen lassen, und zwar dann, wenn sich aus diesen Umständen ergibt, dass die maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung) in unbedingter Veräußerungsabsicht vorgenommen worden sind. Hierbei ist auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen. Wurde das Bauvorhaben beispielsweise nur kurzfristig finanziert, hat der Steuerpflichtige bereits während der Bauzeit eine Maklerfirma mit dem Verkauf des Objekts beauftragt oder selbst Veräußerungsannoncen geschaltet, wurde gar vor Fertigstellung des Bauwerks ein Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber geschlossen oder hat er Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus übernommen, kann auch dann eine unbedingte Veräußerungsabsicht angenommen werden, wenn keiner der vom Großen Senat in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 angesprochenen Ausnahmefälle vorliegt. Die Möglichkeit, dass das Gebäude für Zwecke der eigenen Vermögensverwaltung hergestellt wird, scheidet dann aus. Dies gilt erst recht, wenn der Steuerpflichtige eine solche unbedingte Veräußerungsabsicht zweifelsfrei nach außen --etwa gegenüber dem FA-- bekundet oder in sonstiger Weise dokumentiert hat.

Die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zum sog. gewerblichen Grundstückshandel unterliegen entgegen der von den Klägern geäußerten Ansicht keinen verfassungsrechtlichen Bedenken (vgl. dazu schon Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 16. Mai 1969 1 BvR 162/69, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1969, 347; vom 23. Oktober 1972 2 BvR 261/72, HFR 1972, 659; vgl. ferner die nicht veröffentlichten Beschlüsse des BVerfG vom 6. Oktober 2000 2 BvR 809/00; vom 17. Juni 1998 1 BvR 790/98, und vom 19. April 1997 1 BvR 745/96, in denen die Verfassungsbeschwerden gegen die BFH-Entscheidungen vom 2. Februar 2000 X B 83/99, BFH/NV 2000, 946; in BFHE 185, 242, BStBl II 1998, 346, und vom 3. Dezember 1996 VIII S 3/96, BFH/NV 1997, 292 nicht zur Entscheidung angenommen wurden).

b) Bei Anlegung dieser Maßstäbe auf den Streitfall lässt sich nicht abschließend beurteilen, ob die Klägerin im Streitfall einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat.

aa) Eine gewerbliche Betätigung der Klägerin auf dem Grundstücksmarkt kann nicht allein auf die Erwägung gestützt werden, dass die Drei-Objekt-Grenze --anders als in den Fällen des Erwerbs und der Veräußerung ohne zwischenzeitliche Werterhöhung ("Durchhandeln")-- für die hier gegebene Konstellation der Errichtung und Veräußerung von Wohneinheiten keine Bedeutung habe, weil die Errichtung von Objekten in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht dem "Bild des produzierenden Bauunternehmers/Bauträgers" entspreche. Denn der Große Senat des BFH hat entschieden, dass die Drei-Objekt-Grenze in der Regel auch in den Fällen der Bebauung und des anschließenden Verkaufs zu beachten ist (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 3. und 4.).

bb) Ein gewerblicher Grundstückshandel der Klägerin wird entgegen der Ansicht des FA auch nicht dadurch indiziert, dass die Klägerin in engem zeitlichen Zusammenhang mit der

Errichtung des Gebäudes --unter Einbeziehung der im Juli 1991 verkauften Garage-- mehr als 3 Objekte veräußert hat.

cc) Der Senat hält an seiner im Vorlagebeschluss vertretenen Auffassung fest, dass Garagen "Zubehör"-Räume von Eigentumswohnungen sind und als Objekte auch dann nicht mitzählen, wenn sie an andere Erwerber als die Käufer der Eigentumswohnungen veräußert werden (zur näheren Begründung vgl. Senatsbeschluss in BFHE 184, 355, BStBl II 1998, 332, 333, rechte Spalte f.).

dd) Eine Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze ergibt sich ferner nicht ohne weiteres daraus, dass die Klägerin --noch während der Bauphase-- unentgeltlich Grundstücksanteile und damit im wirtschaftlichen Ergebnis 5 Objekte (im Bau befindliche Eigentumswohnungen) an ihre Kinder S und T übertrug.

Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH sind Objekte (Wohnungen), mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, nicht einzubeziehen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. März 1989 VIII R 373/83, BFHE 158, 214, BStBl II 1990, 1053, 1054; vom 9. Mai 1996 IV R 74/95, BFHE 181, 19, BStBl II 1996, 599, 601; vom 6. August 1998 III R 227/94, BFH/NV 1999, 302, 304, mittlere Spalte).

Eine Einbeziehung der an die Kinder übertragenen 5 Objekte hinsichtlich der Frage des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings --abgesehen von den nachstehenden, unter c) bezeichneten Gesichtspunkten-- dann in Betracht, wenn die Klägerin --bevor sie sich dazu entschloss, diese Objekte unentgeltlich an ihre Kinder zu übertragen-- die (zumindest bedingte) Absicht besaß, auch diese Objekte am Markt zu verwerten. In diesem Fall hätten die später verschenkten Objekte bereits von Anfang an zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels der Klägerin gehört; die unentgeltliche Übertragung auf die Kinder hätte sodann eine mit dem Teilwert zu erfassende (gewinnrealisierende) Entnahme dargestellt (§ 4 Abs. 1 Satz 2, § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 EStG). Der erkennende Senat verweist insoweit auf die zutreffenden Ausführungen im BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 302, 304.

Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang ggf. aufklären müssen, ob die Klägerin von Anfang an vor hatte, die in Rede stehenden 5 Eigentumswohnungen --wie später geschehen-- unentgeltlich an ihre beiden Kinder zu übertragen oder ob sie zunächst die (zumindest bedingte) Absicht verfolgte, auch diese Wohnungen (zu marktüblichen Preisen) zu veräußern.

c) Selbst wenn die nach Maßgabe der vorstehenden Ausführungen zu b) dd) nachzuholenden Feststellungen ergeben sollten, dass die Klägerin von vornherein plante, die in Rede stehenden Objekte an die Kinder zu verschenken, könnten sie bei der Frage des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze miteinzubeziehen sein, wenn diese unentgeltlichen Übertragungen

- nach den Grundsätzen über die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen (vgl. hierzu z.B. Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, 21. Aufl., § 4 Rz. 520 "Angehörige/Angehörigenverträge") als unbeachtlich zu qualifizieren wären,
- auf sog. Strohmänn-Geschäften bzw. Scheingeschäften i.S. von § 41 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) beruhten (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 2.; vom 4. März 1993 IV R 28/92, BFH/NV 1993, 728, unter 2.; BFH-Beschlüsse vom 2. September 1993 III B 99/92,



BFH/NV 1994, 773, unter 5.; vom 25. April 1996 VIII B 50/95, BFH/NV 1996, 746; vom 20. Mai 1998 III B 9/98, BFHE 186, 236, BStBl II 1998, 721, unter II. 4. e aa) oder

- als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 AO 1977 gewertet werden müssten (vgl. hierzu insbesondere Sentschluss vom 17. Oktober 2002 X B 13/02, juris Nr: StRE200251075; BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 302, 304; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25. Oktober 2000 1 K 3017/97, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2001, 629; BFH-Urteile in BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 2.; in BFH/NV 1993, 728, unter 2.; vom 13. Dezember 1995 XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232, unter III. 2. e; in BFHE 185, 242, BStBl II 1998, 346; vom 17. Juni 1998 X R 68/95, BFHE 186, 288, BStBl II 1998, 667, unter II. 3. und 5.; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 1994, 773, unter 5.; in BFHE 186, 236, BStBl II 1998, 721, unter II. 4. e bb; in BFH/NV 1996, 746; vom 6. Mai 1998 IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146, und vom 7. Juni 2000 III B 35/97, BFH/NV 2001, 138).

Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- bislang keine ausreichenden Feststellungen zu den näheren Umständen getroffen, unter denen die Übertragung der 5 Objekte von der Klägerin auf ihre Kinder S und T stattfand. Es wird die erforderlichen Feststellungen ggf. nachzuholen haben und dabei insbesondere prüfen müssen, welche Beweggründe die Klägerin zu diesem Schritt veranlassten. Die von den Kindern vorgenommenen Veräußerungsgeschäfte werden dabei vor allem dann der Klägerin zuzuordnen sein, wenn das FG aufgrund einer Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse die Überzeugung gewinnt, dass die Klägerin "das Geschehen beherrschte", indem sie die Errichtung und Verwertung der den Kindern übertragenen Objekte "steuerte" und ihr selbst die Erlöse aus den Veräußerungen der Objekte durch die Kinder zuzurechnen waren (vgl. Senatsbeschluss vom 17. Oktober 2002 X B 13/02, juris Nr: STRE200251075, unter 2.).

d) Feststellungen zu den vorstehend erörterten Gesichtspunkten würden sich allerdings dann erübrigen, wenn es aufgrund besonderer, im Streitfall vorliegender Umstände für die Begründung eines gewerblichen Grundstückshandels in der Person der Klägerin auf ein Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze überhaupt nicht ankäme (s. unter 3. a a.E.), wenn sich die Klägerin also bereits allein durch die Veräußerung der von ihr selbst verkauften 3 Eigentumswohnungen als gewerbliche Grundstückshändlerin betätigt hätte.

Solche besonderen Umstände können zwar noch nicht allein darin gesehen werden, dass die Klägerin das neu errichtete Gebäude bereits in der Bauphase in Eigentumswohnungen aufteilte.

Ein solcher besonderer Umstand läge aber beispielsweise dann vor, wenn die --von den Klägern freilich bestrittene-- Behauptung des FA zuträfe, dass die Klägerin von vornherein (unbedingt) dazu entschlossen war, die 3 Objekte in engem zeitlichen Zusammenhang mit deren Errichtung zu veräußern (vgl. oben 3. a, vorletzter Absatz). Dieser Frage wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzugehen und sie ggf. durch die Erhebung geeigneter Beweise (z.B. durch Auswertung des Ergebnisses der Außenprüfung und Vernehmung des Betriebsprüfers, sowie etwaiger weiterer Zeugen) aufzuklären haben. Auf die Richtigkeit der Behauptung des FA deutet nicht nur die Aufteilung des Grundstücks in Eigentumswohnungen bereits in der Phase der Errichtung des Gebäudes hin. Ein sehr gewichtiges Indiz für das Bestehen einer von vornherein vorhandenen unbedingten Veräußerungsabsicht der Klägerin bildet vor allem die Tatsache, dass die 3 Eigentumswohnungen bereits unmittelbar nach ihren

jeweiligen Fertigstellungen oder gar schon in der Bauphase --jedenfalls aber bereits über ein Jahr vor der Schlussabnahme des Gebäudes (9. Oktober 1991)-- veräußert wurden.