
Datum: 02.11.2004
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 4673/02 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2004:1102.3K4673.02F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Gründe:

Die Herren M, U, J und die G-AG, eine Aktiengesellschaft ausländischen Rechts, ansässig , diese vertreten durch M, der auch der alleinige Anteilsinhaber war, schlossen am 26.2.1992 einen Vertrag (Bl. 40 GA) über die Gründung einer einfachen Gesellschaft nach (im folgenden Gesellschaft ausländischen Rechts). Zweck dieser Gesellschaft war laut Gesellschaftsvertrag der Erwerb und die Bebauung der Liegenschaft in S-Stadt (im folgenden Grundstück 1), ggfs. auch deren vollständige oder teilweise Veräußerung. Die Finanzierung sollte allein durch die Gesellschafter M, U und J erfolgen, Geschäftsführer dieser Gesellschaft wurde M. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag Bezug genommen.

Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag (Bl. 150 GA) vom 6.3.1992 (Nummer der Urkundenrolle für der Notarin mit Amtssitz in S-Stadt), auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, erwarb die G-AG, vertreten durch M, von der Stadt S das unbebaute Grundstück 1 zum Preis von 280.500 DM.

Mit Vertrag vom 14.12.1992 (Bl. 68 GA) gründete U mit drei weiteren Gesellschaftern die Grundstücksgesellschaft Grundstück 1 S-Stadt (Käufergesellschaft). In dem Vertrag heißt es unter anderem:

" § 1

1.	6
2. Der Gesellschaftszweck ist der Erwerb des Grundstückes(Anm.: = Grundstück 1). Gesellschaftszweck ist ferner die Bebauung der vorbeschriebenen Parzellen (Anm.: = Grundstück 1) entweder durch den Verkäufer oder durch die Gesellschaft selbst mit einem Geschäfts- oder Bürohaus mit einer gewerblichen Nutzfläche bis zu 5.200 qm...	7
§ 2	8
1.	9
2.	10
3. Der Gesellschaft können weitere Gesellschafter beitreten, bis dass die Höhe der Bareinlagen 6 Mio. DM erreicht	11
§ 6	12
1. Die von den Gesellschaftern geleisteten Einlagen sowie die aus der Anlage erzielten Zinsen, Nachschüsse der Gesellschafter und von der Gesellschaft aufgenommen Fremdmittel dürfen ausschließlich zur Verwirklichung des Gesellschaftszweckes Verwendung finden. Als mit dem Gesellschaftszweck vereinbar gelten die nachstehend aufgeführten Ausgaben:	13
a) Grunderwerb einschließlich des Kaufpreises bzw. der Herstellungskosten für das Büro und Geschäftshaus mit bis zu 4.870 qm Nutzfläche, einschließlich 97 Stellplätze in einer Tiefgarage DM	14
Anmerkung: Nach Auskunft des Architekten Dipl.Ing. U entstehen voraussichtlich keine Mehrkosten bei einer Ausdehnung des Bauvorhabens auf bis zu 5.200 qm. Nutzfläche. Sollte die Verkäuferin Mehrkosten bei Überschreitung der Nutzfläche von 4.940 qm geltend machen, ist über eine Mehrforderung zwischen der Gesellschaft und der Verkäuferin neu zu verhandeln	15
b) Grunderwerbsteuer DM	16
c) Zwischenfinanzierungskosten DM	17
d) Maklerprovision für die Vermarktung des Objektes, ca drei Monatsmieten	18
a. DM	19
e) Kosten der Rechts- und Steuerberatung der Gesellschaft sowie Kosten der Geschäftsführung bis 30.6.1994 DM	20
f) Notariats- und Gerichtskosten der Gesellschaft geschätzt DM	21
g) Liquiditätsreserve DM	22
Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag Bezug genommen.	23
Die Herren M, U und J gründeten mit Vertrag vom 30.12.1992 (Bl. 34 GA) die Klägerin, eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts. Deren Zweck war der Erwerb, die Bebauung und	24

Veräußerung des Grundstückes Grundstück 1 in S-Stadt (Grundstück 1) und der Erwerb, die Sanierung, Modernisierung und Vermietung des bebauten Grundstückes O-straße in S-Stadt (im folgenden Grundstück 2). Die Klägerin führte den Namen "G-GbR". Sie wurde im Außenverhältnis von der G-AG " im Rahmen eines Treuhandverhältnisses" vertreten. Die Geschäftsführung wurde durch M wahrgenommen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag Bezug genommen.	
Mit notariell beurkundeter, als "Kaufvertrag (Bauträgervertrag)" bezeichneter Vereinbarung vom 13.2.1993 (URNr. für des Notars in , Bl. 42 GA) verkaufte die durch U als Vertreter ohne Vertretungsmacht vertretene G-AG das Grundstück an die Käufergesellschaft, die zu diesem Zeitpunkt aus insgesamt zwölf Gesellschaftern bestand und der auch M und J beigetreten waren.	25
In der Urkunde (Bl. 42 GA) heißt es unter anderem:	26
<i>Kaufvertrag</i>	27
<i>I. Vorbemerkung</i>	28
<i>1. Der Verkäufer wird Eigentümer des im Grundbuch des Amtsgerichts S-Stadt von S-Stadteingetragenen Flurstück(Anm.: = Grundstück 1)....im folgenden Grundbesitz oder Kaufobjekt genannt.</i>	29
<i>Der Antrag auf Eigentumsumschreibung liegt dem Grundbuchamt bereits vor.....</i>	30
<i>2.....</i>	31
<i>II. Kaufgegenstand</i>	32
<i>Dies vorausgeschickt, verkauft und überträgt der Verkäufer dem dies annehmenden Käufer in Gesellschaft bürgerlichen Rechts den vorstehend aufgeführten Grundbesitz.....</i>	33
<i>Die vorstehenden Parzellen werden verkauft mit aufstehendem, von dem Verkäufer noch zu errichtenden Wohn- und Geschäftshaus.</i>	34
<i>III. Herstellung des Bauwerkes</i>	35
<i>1.</i>	36
<i>Die Baugestaltung und Ausstattung erfolgt grundsätzlich nach Maßgabe der Leistungsbeschreibung -Baubeschreibung-, der Baupläne, die als Anlagen zu dieser Urkunde genommen werden, vorbehaltlich behördlicher Auflagen und technisch notwendiger Änderungen.....</i>	37
<i>2.</i>	38
<i>3.</i>	39
<i>4. Der Verkäufer verpflichtet sich, das Kaufobjekt spätestens zum 1.6.1994 bezugs- und schlüsselfertig herzustellen und zu übergeben.....</i>	40
<i>IV. Kaufpreis</i>	41
	42

Der Kaufpreis beträgt DM zuzüglich gesetzlicher Mehrwertsteuer von 15 v.H.= ,-- ,somit insgesamt DM DM."

- Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag Bezug genommen. 43
- Die Klägerin erwarb in der Folgezeit (17.3.1993, vgl. Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1994) auch das Grundstück 2, das heute noch Gesamthandseigentum ihrer Gesellschafter ist und vermietet wird. 44
- Die G-AG schloss in der Folgezeit in eigenem Namen Werkverträge ab, aufgrund derer das versprochene Gebäude zum Preis von DM auf dem Grundstück 1 errichtet wurde. Unter anderem wurden mit der S-Stadt Hoch- und Tiefbau -GmbH ein Generalunternehmervertrag über die Errichtung des Gebäudes zu einem Pauschal festpreis von DM, mit der Firma T-GmbH ein Werkvertrag über die Herstellung der Fassade, Metallbaufenster, Türen und Glasdachung zum Pauschal festpreis von DM, mit der F-GmbH ein Vertrag über die Elektroarbeiten zu einem Pauschal festpreis von DM und mit der Firma V-GmbH ein Vertrag über die Heizungs- Lüftungs- und Sanitäranlagen zu einem Pauschal festpreis von DM abgeschlossen. 45
- Die Klägerin bezahlte die Werkleistungen und nahm aus den Werkverträgen den Vorsteuerabzug in Höhe von DM in Anspruch. Anlässlich einer Umsatzsteuersonderprüfung wurde der Vorsteuerabzug rückgängig gemacht, da nach den Feststellungen des Prüfers eine verdeckte Treuhand vorgelegen und die Klägerin nach außen hin nicht eigenständig als Unternehmerin i.S.d. Umsatzsteuergesetzes -UStG- aufgetreten war. Der Prüfer vertrat unter Hinweis auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes -BFH- die Auffassung, dass in diesem Fall nur die als Treuhänderin tätig gewesene G-AG als Unternehmer i.S.d. UStG anzusehen sei. Wegen der Einzelheiten wird auf den in der vom Gericht beigezogenen Betriebsprüfungsakte abgehefteten Bericht vom 8.4.1994 über die Umsatzsteuersonderprüfung Bezug genommen. 46
- Die Klägerin erklärte in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1993 bis 1996 Einkünfte aus der Vermietung des Grundstückes 2 sowie in den Jahren 1994 bis 1996 zusätzlich Einkünfte aus Kapitalvermögen. 47
- Die Einkünfte wurden für die Jahre 1993 bis 1995 zunächst erklärungskgemäß festgestellt. 48
- Anlässlich einer am 23.3.1998 begonnenen steuerlichen Außenprüfung bei der Klägerin unter anderem für die Umsatzsteuer und die Feststellung der Einkünfte der Jahre 1993 bis 1995 gingen die Beteiligten übereinstimmend davon aus, dass die G-AG als Treuhänderin für die Klägerin das Grundstück 1 erworben, bebaut und weiter verkauft hatte. Abweichend von der Klägerin vertrat die Prüferin aber die Auffassung, durch den Erwerb, die Errichtung der Passage und die Weiterveräußerung des Grundstückes 1 sei die Klägerin als gewerblicher Grundstückshändler tätig gewesen. Der Gewinn der Gesellschaft sei deshalb nach § 4 Abs. 1 i.V.m. § 5 Einkommensteuergesetz -EStG- zu ermitteln. Der Gewinn aus der Veräußerung der Passage betrage DM (= Differenz zwischen dem Veräußerungserlös in Höhe von DM netto und den Herstellungskosten in Höhe von DM netto) und sei insgesamt im Jahre 1994 zu erfassen. Wegen der weiteren Feststellungen wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 11.8.1998 Bezug genommen. 50
- Die Klägerin vertrat in ihrer Stellungnahme zum Betriebsprüfungsbericht die Auffassung, es handele sich trotz der Bebauung und Veräußerung des Grundstückes um eine Tätigkeit, die 51

ihrer nicht steuerbaren privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sei. Außerdem sei keine Veräußerung des Grundstückes vorgenommen worden. Der Vertrag vom 13.2.1993 sei zwar als Kaufvertrag, Bauträgervertrag bezeichnet worden, tatsächlich habe jedoch die das Grundstück besitzende Klägerin lediglich neue Gesellschafter aufgenommen, als sie festgestellt habe, dass die eigenen Mittel zum Erwerb des Grundstückes und der Errichtung der Passage nicht ausgereicht hätten. Im übrigen sei, selbst wenn man von einer Veräußerung ausginge, ein Gewinn insoweit nicht zu erfassen, wie Gesellschafteridentität zwischen der Verkäuferin und der Käuferin bestanden habe. Da die Gesellschafter der Klägerin auch an der Käufergesellschaft beteiligt gewesen seien, sei der Veräußerungsgewinn entsprechend zu kürzen, da die Gesellschafter nicht an sich selbst verkaufen könnten.

Der Beklagte berücksichtigte diese Einwendungen nicht. Er änderte die Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung der Einkünfte der Klägerin für die Jahre 1993 bis 1995 durch Bescheide vom 9.10.1998 entsprechend den Feststellungen der Prüferin zum gewerblichen Grundstückshandel sowie wegen anderer, nicht streitiger Sachverhalte. 52

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren hat die Klägerin zur Begründung ihrer Klage zunächst vorgetragen: 53

Die G- AG habe aufgrund der Vereinbarung (vom 26.2.1992) mit den Gesellschaftern der später gegründeten Klägerin als Treuhänderin für die Klägerin das Grundstück 1 erworben, bebaut und veräußert. Die Klägerin sei später Rechtsnachfolgerin der G-AG geworden. 54

Ein gewerblicher Grundstückshandel liege nicht vor. 55

Der als Gründungsgesellschafter an der Käufergesellschaft beteiligte Gesellschafter RA Dr. K habe von J erfahren, dass die G-AG und M, U und J aus finanziellen Gründen nicht in der Lage gewesen seien, das Grundstück 1 in Eigenregie zu bebauen. Deshalb habe er sich, noch vor Gründung der Klägerin, im Freundes- und Bekanntenkreis um potentielle Investoren bemüht und mit diesen zusammen die Käufergesellschaft gegründet. Hierbei habe es sich letztendlich um eine Auffanggesellschaft für die Klägerin gehandelt, die sich finanziell übernommen hätte. Hieraus erkläre sich auch die teilweise Identität der Gesellschafter der Käufergesellschaft und der Klägerin. 56

Aus der Tatsache, dass im Gesellschaftsvertrag der Klägerin als Gesellschaftszweck der Verkauf und die Bebauung des Grundstückes 1) genannt ist, könne nicht auf einen Erwerb des Grundstückes in bedingter Veräußerungsabsicht geschlossen werden. Wie die Vereinbarung zwischen M, U und J mit der G-AG vom 26.2.1992 zeige, sei nämlich ursprünglich nur "gegebenenfalls" die Bebauung und Veräußerung geplant gewesen. Dementsprechend habe die G-AG auch versucht, für die zu errichtenden Geschäftsräume Mieter zu finden, wie der zu den Gerichtsakten gereichte Entwurf eines Mietvertrages zeige. Als dann die Klägerin gegründet worden sei, habe bereits festgestanden, dass diese finanziell das Projekt nicht alleine bewältigen können und dass die Käufergesellschaft, die vorher gegründet worden war, der Klägerin aus der finanziellen Misere helfen würde, indem sie das Grundstück erwirbt. Ein Verkauf sei im übrigen nur deswegen vorgenommen worden, weil die nicht an der Klägerin beteiligten Gesellschafter der Gesellschaft nicht bereit gewesen seien, auch das Grundstück 2 zu übernehmen. 57

Für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels sei eine nachhaltige gewerbliche Tätigkeit erforderlich. Davon sei im Streitfall nicht auszugehen, denn der Zweck der Klägerin sei von vornherein auf den Erwerb der Grundstücke 1 und 2 sowie die Bebauung und 58

Veräußerung des Grundstückes 1 begrenzt gewesen. Weitere Geschäfte seien weder vorgenommen worden noch geplant, das Grundstück 2 werde weiterhin vermietet.

Die Klägerin sei nicht am Markt tätig geworden, denn sie habe das Grundstück 1 nicht im allgemeinen Verkehr, sondern nur und ausschließlich der Käufergesellschaft angeboten, deren Gesellschafter einem homogenen Kreis, nämlich Freunden und Bekannten des Dr. K entstammten, Fremde seien nicht aufgenommen worden. 59

Die Klägerin habe sich nie um die Veräußerung bemüht. Eine solche habe nicht ihrer Absicht entsprochen, da die Übernahme des Objektes durch die Gesellschafter der Klägerin unter Beteiligung auf Erwerberseite zusammenzuführender Dritter von Beginn an gewollt gewesen sei . 60

Die Klägerin sei auf die Bewirtschaftung des noch zu errichtenden Objekts (Grundstück 1) angelegt gewesen, wie die von der G-AG abgeschlossenen und vorgelegten Mietverträge belegten. Insofern sei die Grenze von der bloßen Vermögensverwaltung zur gewerblichen Tätigkeit nicht überschritten gewesen. 61

Mit Gründung der Käufergesellschaft habe festgestanden, dass diese das Grundstück 1 zur dauerhaften Bewirtschaftung übernehmen würde. Ob dies vor oder nach der Bebauung geschehen würde, sei zu diesem Zeitpunkt noch offen gewesen. 62

Die Käufergesellschaft habe sich insoweit nicht festlegen können, weil einerseits nicht absehbar gewesen sei, wie lange sie brauchen würde, um genügend Gesellschafter und damit Investoren zu finden, andererseits aber Mietverträge mit fest bestimmten Fertigstellungsterminen bereits abgeschlossen gewesen seien. Außerdem habe die endgültige (auch die steuerliche) Gestaltung erst gewählt werden können, nachdem alle Gesellschafter in die Planung hätten einbezogen werden können. Bei Abschluss des Gesellschaftsvertrages der Klägerin sei es daher durchaus möglich gewesen, dass die Klägerin das Grundstück auf eigene Rechnung bebaut und dieses als bebautes an die Käufergesellschaft verkaufe. In diesem Fall hätte unzweifelhaft kein gewerblicher Grundstückshandel vorgelegen. Nichts anderes könne gelten, wenn aufgrund zufälliger Abläufe die Veräußerung der Gebäudeerrichtung vorangehe. 63

Die Klägerin trägt nunmehr vor: 64

An dem Vortrag, es sei keine Veräußerung, sondern ein Beitritt der Gesellschafter der Käufergesellschaft zur Klägerin beabsichtigt gewesen, werde nicht mehr festgehalten. 65

Der Gesellschafter U habe vor den hier zu beurteilenden Sachverhalten im Großraum S-Stadt bereits mehrere Großprojekte als Architekt verwirklicht und deswegen guten Kontakt zur Bauaufsicht und auch zum technischen Bürgermeister der Stadt S-Stadt gehabt. Dieser habe U zugesagt, das Grundstück 1 erhalten zu können. U habe deshalb in der Architekten GbR, der er angehörte, Entwurfspläne zur Bebauung des Grundstückes entwickelt, die im wesentlichen der später verwirklichten Bebauung entsprechen. Er habe eine in S-Stadt ansässige Maklerin mit der Vermarktung im Sinne einer ausschließlichen Vermietung des Objektes beauftragt. Dies sei zum Teil gelungen, es seien Mietverträge mit einer Jahresmiete in Höhe von 500.000 DM abgeschlossen gewesen, die allerdings infolge des langen Zeitablaufes nur teilweise vorgelegt werden könnten. 66

U habe versucht, das noch zu erwerbende Grundstück samt Planung an den Mann zu bringen, indem er beides als Paket professionellen Immobiliengesellschaften, vornehmlich mit 67

Sitz in und angeboten habe, die seinerzeit solche Projekte über Publikumsgesellschaften vermarkteten.

Im Rahmen dieser Bemühungen sei er von RA Dr. K beraten worden. Eine Vermarktung sei gescheitert, unter anderem deshalb, weil potentielle Erwerber eine Mietgarantie für fünf Jahre in Form einer Bürgschaft über DM verlangt hätten. Da erst Mietverträge in einer Größenordnung von 500.000 DM abgeschlossen gewesen seien, wäre damit für die Projektanbieter ein persönliches Haftungsrisiko in Höhe von 2.500.000 DM entstanden, das weder U, noch M oder J hätten eingehen wollen. M habe seine finanziellen Mittel in eine Fluglinie investiert gehabt und die J- GmbH sei gerade in Konkurs geraten. Außerdem habe sich zu diesem Zeitpunkt herausgestellt, dass M von seiner Bank keine Hypothekendarlehen für Engagements außerhalb seines Heimatlandes erhalten würde. M, U und J hätten deshalb beschlossen, das Projekt zu beerdigen. Bis dahin sei nicht geplant gewesen, das Grundstück selbst zu bebauen. 68

Zu diesem Zeitpunkt habe Dr. K angeregt, das Projekt einschließlich Bebauung selbst zu realisieren. Er habe sich erboten, im Rahmen seines Freundes- und Bekanntenkreises Mitstreiter zu suchen, die wegen der hohen Sonderabschreibungen bereit wären, die erforderlichen finanziellen Mittel bereit zu stellen. Daraufhin seien die Pläne wieder aus der Schublade geholt worden. 69

Zunächst sei aber noch unklar gewesen, ob die zu gründende Käufergesellschaft das Grundstück von der Stadt S-Stadt selbst erwerben und bebauen oder das Grundstück mit der Einkaufspassage schlüsselfertig erwerben würde. Die Gesellschafter der Käufergesellschaft (in Gründung) hätten sich zum schlüsselfertigen Erwerb des bebauten Grundstückes entschieden, weil sie mangels eigener Sachkunde die Bebauung nicht in Eigenregie übernehmen wollten, das Gesellschaftskonzept auf der Grundlage eines Festpreises für das schlüsselfertige Objekt samt Grundstück kalkuliert worden war und keiner der Gesellschafter das Risiko etwaiger Preisüberschreitungen habe tragen wollen. Zudem habe der technische Bürgermeister der Stadt S U gegenüber geäußert, dass die Stadt das Grundstück nicht an eine "dahergelaufene Schar von Wessis" veräußern würde, es sei viel einfacher eine Genehmigung zu erlangen, wenn eine seriöse Gesellschaft als Investor auftrete. Deshalb sei die G--AG als Erwerberin aufgetreten. 70

Dass der Gesellschaftsvertrag der Käufergesellschaft erst Monate nach dem Erwerb des Grundstückes durch die G-AG abgeschlossen wurde, sei darauf zurückzuführen, dass der Vertragsentwurf von einzelnen Gesellschaftern einer längeren Prüfung unterzogen worden sei und die Unterzeichnung deshalb erst habe im Dezember des Jahres 1992 erfolgen können. 71

Die einfache Gesellschaft ausländischen Rechts sei in der später gegründeten Gesellschaft bürgerlichen Rechts, der Klägerin, fortgesetzt worden. 72

Die Architekten GbR, an der U beteiligt gewesen sei, habe lediglich die Entwurfsplanungen geliefert, die eigentlichen Bauzeichnungen seien von einem anderen Unternehmer erstellt worden. J sei Ingenieur im Bereich der Metallverarbeitung. Er sei seinerzeit Geschäftsführer, nicht aber Gesellschafter der mit den Fassadenarbeiten beauftragten T-GmbH gewesen. Der Gesellschafter M sei Ingenieur der Fachrichtung Elektronik gewesen und habe nie etwas mit Bauleistungen zu tun gehabt. 73

Es liege keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vor, weil schon bei Erwerb des Grundstückes festgestanden habe, dass das Grundstück an die spätere Käuferin 74

veräußert werden würde. Das Grundstück sei daher nie am Markt angeboten worden und hätte von niemand anderem erworben werden können. Außerdem hätten sich die Käuferin und die Klägerin nicht wie fremde Dritte gegenüber gestanden, was z.B. daran ersichtlich würde, dass die Klägerin der Käuferin wegen deren finanzieller Situation bis heute 362.000 DM zinslos gestundet habe.

Die Klägerin habe sich nicht wie ein Bauunternehmer verhalten, sondern die Bauaufsicht insgesamt an die A -GmbH delegiert. 75

Die Veräußerung nur eines Objektes könne nicht als nachhaltiges Tätigwerden angesehen werden, eine Wiederholungsabsicht bestehe nicht. 76

Die Klägerin beantragt, 77

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1994 vom 9.10.1998 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben. 78

Der Beklagte beantragt, 79

die Klage abzuweisen. 80

Zur Begründung trägt er unter Hinweis auf die Feststellungen im Betriebsprüfungsbericht und sein bisheriges Vorbringen im Verwaltungsverfahren vor: 81

Für die Teilnahme am allgemeinen Markt sei unter bestimmten Umständen auch das Tätigwerden für nur einen Auftraggeber ausreichend. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes -BFH- könne ein gewerblicher Grundstückshandel auch bei Veräußerung von weniger als drei Objekten vorliegen, insbesondere dann, wenn ein Grundstück wie im Streitfall in Veräußerungsabsicht erworben und vor dem Weiterverkauf nach den Wünschen des Erwerbers bebaut werde. 82

Das Gericht hat die Bauakten auszugsweise (Genehmigungsantrag und dazu eingereichte Pläne) zum Verfahren beigezogen. 83

Die Klage ist unbegründet. 84

Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs.1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-). 85

Zutreffend ist der Beklagte davon ausgegangen, dass die Klägerin Einkünfte i.S.v. § 15 EStG erzielt hat, denn ihre Gesellschafter haben in gemeinschaftlichem Zusammenwirken eine Tätigkeit ausgeübt, die die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. 86

Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist 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 Berufes, noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Außerdem ist erforderlich, dass durch diese Tätigkeit die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten sind. 87

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall dadurch erfüllt, dass die Klägerin das Grundstück 1 erworben, bebaut und danach weiter verkauft hat. Zwar wurden der Ankauf, die Bebauung 88

und der Weiterverkauf im Außenverhältnis durch die G-AG durchgeführt. Dieses Verhalten ist der Klägerin jedoch wie eigenes zuzurechnen, weil die G-AG lediglich als Treuhänderin tätig geworden ist. Die Rechte und Pflichten aus den einzelnen Geschäften sollten, wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, allein die Gesellschafter der Klägerin in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit treffen.

Ankauf, Bebauung und Weiterverkauf des Grundstückes sind, wie zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist, selbständige und mit Gewinnerzielungsabsicht vorgenommene Aktivitäten, die nicht als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, eines freien Berufes oder einer sonstigen selbständigen Tätigkeit anzusehen sind. 89

Die Klägerin hat durch das hier zu beurteilende Grundstücksgeschäft die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, weil nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (bei Grundstücken beispielsweise durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund getreten ist (vgl. zur Definition der Abgrenzung ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteil vom 15.4.2004 IV R 54/02 Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH -BFH/NV 2004,1451 mit weiteren Nachweisen). 90

Zur Konkretisierung des Begriffs eines "gewerblichen Grundstückshandels" hat der VIII. Senat des BFH mit Urteil vom 9.12.1986 (VIII R 317/82 BFHE 148,480 BStBl. II 1988,244) die sogenannte Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Danach liegt in der Regel kein gewerblicher Grundstückshandel vor, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Nach Auffassung des Großen Senats des BFH (vgl. Beschluss vom 10.12.2001 GrS 1/98 BFHE 197,240,BstBl. II 2002,191) gilt diese Grenze auch in den Fällen der Bebauung und des anschließenden Verkaufes (anders der X. Senat im Anrufungsbeschluss vom 29.10.1997 X R 183/96 BFHE 184,355,BStBl. II 1998,322, der die Errichtung von Wohnobjekten in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht und die hiermit in zeitlichem Zusammenhang stehende Veräußerung dieser Objekte unabhängig von ihrer Zahl stets als gewerbliche Tätigkeit ansehen wollte). 91

Allerdings ist die Zahl von drei Objekten nicht als Freigrenze zu verstehen. Bei besonderen Umständen kann ein gewerblicher Grundstückshandel auch schon bei Verkauf von weniger als drei Objekten anzunehmen sein, etwa dann, wenn das betroffene Grundstück bereits vor seiner Bebauung verkauft worden ist (vgl. Beschluss des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98 BFHE 197,240,BStBl. II 2002,191 und Urteil vom 13.8.2002 VIII R 14/99 BFHE 199,551,BStBl. II 2002,811), der Erwerb des Grundstückes in unbedingter Veräußerungsabsicht erfolgt ist (vgl. Beschluss des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98 BFHE 197,240,BStBl. II 2002,191 und Urteile des BFH vom 18.9.2002 X R 183/96 BFHE 200,293,BStBl. II 2003,238 und vom 28.9.2002 X R 5/00 BFHE 200,512,BStBl. II 2003,286) oder wenn ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird (vgl. Beschluss des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98 BFHE 197,240,BStBl. II 2002,191). 92

Bei Anwendung dieser Grundsätze ist von einer gewerblichen Tätigkeit der Klägerin auszugehen, obwohl die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten wurde. Die Klägerin ist wie ein Bauträger aufgetreten, hat das Grundstück in unbedingter Veräußerungsabsicht angeschafft und das Gebäude darauf nach den Wünschen der Käuferin hergestellt. 93

Die Klägerin hat sich in der Vereinbarung vom 13.2.1993 verpflichtet, auf dem kurz zuvor erworbenen Grundstück 1) als Bauherrin im eigenen Namen bis zum 1.6.1994 eine 94

Einkaufspassage zu errichten und anschließend das bebaute Grundstück zu einem Festpreis an die Käufergesellschaft zu übereignen. Dies ergibt sich aus dem notariell beurkundeten Vertrag vom 13.2.1993 und der Tatsache, dass weder die Baugenehmigung noch die später zur Ausführung der Bebauung abgeschlossenen Werkverträge auf die Namen der Käufer lauten. Die Klägerin erfüllte damit die tatbestandsmäßigen Voraussetzungen des § 34 c Abs. 1 Nr. 2 a Gewerbeordnung -GewO-. Sie ist bei Vertragsschluss auch selbst davon ausgegangen, als Bauträger tätig zu werden. Dies ergibt sich aus der Bezeichnung des notariell beurkundeten Vertrages als "Bauträgervertrag", den Ausführungen in Ziff. 4 b dieser Urkunde, wonach der Vertrag der Makler- und Bauträgerverordnung - MaBV- unterliegt und den zwischen den Beteiligten vereinbarten Zahlungsmodalitäten, die entsprechend § 3 Abs. 2 MaBV (Bundesgesetzblatt BGBl. I 1990, 2480 in der Fassung der zweiten Verordnung zur Änderung der Makler- und Bauträgerverordnung vom 6.9.1995 BGBl. I 1995,1134) bestimmt wurden. Außerdem hat die Klägerin in Ziffer VII Nr. 2 der notariellen Urkunde eine eigene, zweijährige Gewährleistungspflicht für die Bauleistungen ab dem Tage der Übergabe an die Käuferin übernommen und sich in Ziffer III 4 b einer verschuldensunabhängigen Vertragsstrafe für den Fall nicht rechtzeitiger Fertigstellung des Objektes unterworfen. Ein privater Verkäufer würde solche Verpflichtungen nicht eingehen und allenfalls die eigenen Gewährleistungsansprüche gegen die mit der Bauausführung beauftragten Handwerker abtreten.

Die Klägerin hat das Grundstück in unbedingter Veräußerungsabsicht angeschafft. Wie sie selbst vorgetragen hat, sei ihrer Auffassung nach das Grundstück deswegen als nicht im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten anzusehen, weil bereits bei Erwerb festgestanden habe, dass die Immobilie an die Käuferin weiter veräußert werden sollte. Die Klägerin hat zwar auch behauptet, bei Erwerb sei eine Vermietung beabsichtigt gewesen. Diesen Vortrag hat sie später nicht ausdrücklich fallen gelassen. Die Einlassung ist aber nicht glaubhaft, denn die Klägerin hat außerdem vorgetragen, das Projekt sei nach den erfolglosen Vermarktungsversuchen des Ubeerdigt und erst wieder belebt worden, nachdem klar gewesen sei, dass sich die Käufergesellschaft zusammen finden würde. Gegen eine Vermietungsabsicht der Klägerin spricht ferner, dass nach dem Vorbringen der Klägerin ihre Gesellschafter wirtschaftlich nicht in der Lage gewesen seien, die Mietausfallbürgschaft zu stellen. Ohne weitere Darlegungen ist nicht nachvollziehbar, wie unter diesen Umständen der Bau des Gebäudes hätte finanziert werden sollen. Aus dem Umstand, dass die Klägerin sich um Mietverträge bemüht und Mietverträge abgeschlossen hat, kann nicht geschlossen werden, sie habe selbst langfristig vermieten wollen. Die Mietverträge können nämlich auch dem Zweck gedient haben, den Verkehrswert des Objektes zu steigern, da eine gut vermietete Gewerbeimmobilie leichter und einträglicher als eine leerstehende zu veräußern ist. 95

Entgegen der Auffassung der Klägerin ist auch das Tatbestandsmerkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllt. 96

Im Streitfall wurde das Grundstück 1) nicht nur der Käufergesellschaft angeboten (was im übrigen auch ausreichend gewesen wäre, siehe unten). U hat es nach dem Vorbringen der Klägerin diversen anderen Immobilienfonds offeriert. Dieses Verhalten ist der Klägerin bzw. ihren Gesellschaftern in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit zuzurechnen, denn U hat das Grundstück nicht auf eigene Rechnung, sondern im Namen aller Gesellschafter zu vermarkten versucht. Nach der Einlassung der Klägerin ist eine Verwertung des Grundstückes wegen der verlangten Mietausfallbürgschaft gescheitert, durch die ein persönliches Haftungsrisiko in Höhe von 2.500.000 DM entstanden sei, das weder U, noch M, noch J hätten tragen wollen. 97

- Dass der Gesellschaftsvertrag der Klägerin erst nach den genannten Aktivitäten unterzeichnet wurde, ist ohne Belang. Eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts gem. § 705 ff des Bürgerlichen Gesetzbuches -BGB- entsteht nicht erst mit Unterzeichnung eines schriftlichen Gesellschaftsvertrages, sondern schon dadurch, dass sich die Gesellschafter zur Förderung eines gemeinsamen Zweckes verpflichten. Die Einlassung zur Mietbürgschaft belegt, dass sich die Gesellschafter der Klägerin bereits vor schriftlicher Fixierung ihrer Absichten mit dem Ziel zusammen geschlossen hatten, das Grundstück 1) gemeinschaftlich zu verwerten. 98
- Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass bei diesen Angeboten eine Bebauung von vornherein ausgeschlossen war. Zwar wurden nach dem Vorbringen der Klägerin lediglich die Pläne für das Einkaufszentrum angeboten. Dass die Gesellschafter der Klägerin aber auf Verlangen das Grundstück mit schlüsselfertiger Bebauung geliefert haben, lässt den Schluss zu, dass die Klägerin stets dafür offen war, im Falle entsprechender Bezahlung das Grundstück samt Einkaufspassage zu liefern. 99
- Die Einlassung der Klägerin, mit "Fremden" wäre das Geschäft nie gemacht worden, führt ohne weitere Darlegungen nicht zu einer anderen Beurteilung. Es ist nicht nachvollziehbar, warum sich die Klägerin einen Gewinn in Höhe von knapp 4 Millionen DM hätte entgehen lassen sollen, nur weil statt der Käufergesellschaft ein anderer Investor auftritt. 100
- Für die Beteiligung am allgemeinen Güter- und Leistungsaustausch ist es außerdem nicht erforderlich, dass die Tätigkeit allgemein für das Publikum erkennbar ist; es genügt die Erkennbarkeit für die beteiligten Kreise, ohne dass die Leistungen einer Mehrzahl von Interessenten angeboten werden müssen (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. Urteil vom 13.8.2002 VIII R 14/99 BFHE 199,551, BStBl. II 2002,811 für den Leistungsaustausch zwischen Eltern und ihren Kindern). Kommt nur ein Abnehmer für die Durchführung eines Geschäftes in Betracht, stellt dieser die "beteiligten Kreise" dar, auf deren Kenntnis abzustellen ist (vgl. Urteil des BFH vom 2.4.1971 VI R 149/67 BStBl. II 1971,620). Die Funktion des Merkmals "Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" liegt im Wesentlichen darin, diejenigen Tätigkeiten aus dem Bereich der Gewerblichkeit auszugrenzen, die nicht auf einen Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind. Entscheidend ist deshalb, ob die Tätigkeit ihrer Art und ihrem Umfang nach dem Bild einer unternehmerischen Marktteilnahme entspricht. Ist das der Fall, so ist es unschädlich, dass Geschäftsbeziehungen nur zu einem Geschäftspartner bestehen (Urteil des BFH vom 15.12.1999 I R 16/99 BFHE 191,45, BStBl. II 2000,404). Da sich die Klägerin wie eine Bauträgergesellschaft verhalten hat, wäre von einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr daher selbst dann auszugehen, wenn feststünde, dass nur die Käufergesellschaft als Abnehmer für das bebaute Grundstück in Betracht gekommen und nur dieser Gesellschaft das Grundstück angeboten worden wäre. 101
- Die Klägerin ist nachhaltig tätig geworden, obwohl sie nur ein Projekt realisiert hat. Auch ohne Wiederholungsabsicht kann Nachhaltigkeit ausnahmsweise dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige zwar nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt, die Erfüllung dieses Geschäftes oder Vertrages aber eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei nachhaltig tätig geworden (vgl. Urteile des BFH vom 9.12.2002 VIII R 40/01 BFHE 201,180, BStBl. II 2003,294 und vom 15.4.2004 IV R 54/02 BFH/NV 2004,1451). Die Klägerin hat das Grundstück beschafft, die Planung des Objektes und das Baugenehmigungsverfahren durchgeführt, eine Finanzierung zur Überbrückung der Kosten bis zur Fälligkeit der ersten Rate beschafft, diverse Bauunternehmer beauftragt und eigene 102

Gewährleistungs- und Mängelbeseitigungsverpflichtungen übernommen, über deren Auswirkungen und Umfang nach Auskunft der Prozessbevollmächtigten noch Jahre nach Fertigstellung des Gebäudes gestritten wurde. Diese Einzeltätigkeiten erfüllen in ihrer Summe das Merkmal der Nachhaltigkeit.

Der entstandene Gewinn ist nicht deshalb zu kürzen, weil die Gesellschafter der Klägerin auch der Käuferin beigetreten waren. Wie § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG zeigt, geht das Einkommensteuergesetz davon aus, dass ein bei der Veräußerung zwischen teilweise personenidentischen Gesellschaften entstehender Gewinn vollständig zu erfassen ist. Anhaltspunkte dafür, dass dem Geschäft die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, weil es einem Fremdvergleich nicht standhält, sind nicht ersichtlich. Aufgrund der Tatsache, dass neben den Gesellschaftern der Klägerin weitere neun Personen an der Käufergesellschaft beteiligt gewesen sind, kann davon ausgegangen werden, dass sowohl der Kaufpreis wie auch die einzelnen Vertragsmodalitäten so wie zwischen fremden Dritten ausgehandelt wurden. 103

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 104

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage, unter welchen Umständen die Veräußerung nur eines Objektes den Tatbestand des Gewerbebetriebes erfüllt, zugelassen, § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 105