
Datum: 25.09.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 8101/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0925.10K8101.99.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob hinsichtlich des Objekts "O-Straße" die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels vorliegen.

2

Die Kläger sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kläger ist Architekt. Er war im Jahr 1983 an einer GbR IV beteiligt, die ein Grundstück in B-Stadt, O-Straße erworben hatte. Ein schriftlicher Gesellschaftsvertrag existierte nicht. Ausweislich der Bilanz vom 31. Dezember 1983 sollte der Gesellschaftszweck der GbR IV in der Errichtung von insgesamt drei Wohnhäusern auf eigenem Grundstück (O-Straße, B) zum Zwecke der Bildung von Wohnungseigentum und anschließender Veräußerung liegen. Die Fertigstellung des Objekts erfolgte im Jahr 1986 (Gerichtsakte Bl. 9). Die Tätigkeit der GbR IV wurde als Gewerbebetrieb behandelt. Bis einschließlich 1987 wurden dementsprechend gewerbliche Verluste erklärt, die den Gesellschaftern anteilmäßig zugerechnet und dann im Rahmen der Veranlagungen zur Einkommensteuer mit den übrigen Einkünften verrechnet wurden. Nach Angaben des Klägers wurden die Wohnungen wegen fehlender Vermarktungsmöglichkeiten allerdings zunächst nicht verkauft, sondern vermietet. Es handelte sich um zeitlich unbefristete Mietverträge.

3

Im Jahr 1984 erwarb der Kläger außerdem das unbebaute Grundstück "S". Vor der Bebauung veräußerte er Teile des Grundstücks an vier verschiedene Bauherren und schloss sich mit diesen zu einer Bauherrengemeinschaft zusammen, die auf dem Grundstück ein Wohn- und Geschäftshaus errichtete, an welchem der Kläger ursprünglich mit 12 Einheiten

4

beteiligt war. Nach der Teilungserklärung im Jahr 1986 veräußerte der Kläger in den Jahren 1986 bis 1988 insgesamt neun Einheiten dieses Komplexes. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass jedenfalls hinsichtlich der Wohnungs-Veräußerungen betreffend das Objekt "S" von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist.

Zum 31. Dezember 1987 setzten sich die Gesellschafter der GbR IV notariell im Wege der Realteilung auseinander. Der Kläger übernahm dabei 10 Wohneinheiten des Objekts "O-Straße" entsprechend seinem Anteil von 14,4% am Gesamtobjekt (BP-Bericht vom 3. Januar 1997, Anlage 4). Zum 31. Dezember 1987 betrug der gemeine Wert des Grundstücks laut Wertgutachten 8.200.000 DM (Gebäudewert: 6.400.000 DM; Grundstückswert 1.800.000 DM). Davon entfielen auf den Kläger für Grund und Boden 230.240 DM und für das Gebäude 920.960 DM (RBSt-Akte, Vermerk FA A-Stadt). Der Kläger führt dazu aus, bei dem Vorgang habe es sich um eine Betriebsaufgabe gehandelt. Er habe die ihm zugewiesenen Wohnungen nicht zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen übernehmen, sondern ab 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielen wollen. Daher sei unter Einbeziehung der stillen Reserven ein gewerblicher Veräußerungsverlust von 106.544 DM festgestellt und entsprechend im Einkommensteuerbescheid 1987 (19. Dezember 1991) angesetzt worden. Ab 1988 seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt worden. Die Finanzierung des Objekts sei langfristig angelegt gewesen. Aufgrund eines Engpasses in der Liquidität habe sich der Kläger ab 1991 doch zum Verkauf der Wohnungen entschlossen.

Am 20. August 1991, 26. November 1991, 16. April 1992, 5. Juni 1992, 10. Dezember 1993, 28. Januar 1994 und am 8. Mai 1995 veräußerte der Kläger insgesamt sieben Einheiten des Objekts "O-Straße".

Ab September 1995 fand beim Kläger eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 1989 bis 1993 statt. Im BP-Bericht vom 3. Januar 1997 bejahte der Prüfer hinsichtlich der Objekts "O-Straße" das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Er sah die veräußerten Objekte als Umlaufvermögen an und machte vorgenommene AfA rückgängig. Die Gewinne ermittelte er auf der Grundlage des Bestandsvergleichs und unterwarf sie außerdem der Gewerbesteuer, wobei die mit der Gebäudefinanzierung zusammenhängenden Kreditzinsen als Dauerschuldzinsen behandelt wurden; die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wurde nicht gewährt. Der Betriebsprüfer ermittelte die Einkünfte wie folgt:

1989 ./ 52.857 DM 8

1990 ./ 38.014 DM 9

1991 119.497 DM 10

1992 94.892 DM 11

1993 35.161 DM 12

Auch in der Folgezeit setzte der Kläger die Veräußerungen der Wohnungen des Objekts "O-Straße" fort. In 1995 veräußerte er zwei Wohnungen und in 1996 eine weitere. Außerdem wurden in den Jahren 1997 und 1998 weitere Wohnungen veräußert, von denen zwei das Objekt "S" betrafen.

Im Mai 1998 erließ der Beklagte geänderte Einkommensteuerbescheide für die Streitjahre (der Einspruch betreffend das Jahr 1989 ist zwischenzeitlich durch Festsetzung einer Steuerschuld von 0 DM erledigt). Die Einkommensteuerbescheide wurden dabei wie folgt

geändert:

1989

	Ursprünglich (27. April 1995)	Nach BP (25. Mai 1998)	Änderung 6. August 1999 (§ 175)
Gewerbliche Einkünfte	./ 33.301 DM	35.954 DM	./ 28.139 DM
Freiberufliche Einkünfte	349.318 DM	349.318 DM	349.318 DM
Vermietungseinkünfte	./ 249.004 DM	./ 120.334 DM	./ 316.183 DM
Einkommensteuerschuld	0 DM	48.342 DM	0 DM

1990

	Ursprünglich (8. Dezember 1994)	Nach BP (29. Mai 1998)	Änderung 25. September 2002
Gewerbliche Einkünfte	80.579 DM	177.608 DM	232.697 DM
Freiberufliche Einkünfte	809.792 DM	999.101 DM	999.101 DM
Vermietungseinkünfte	./ 496.833 DM	./ 36.781 DM	./ 36.781 DM
Einkommensteuerschuld	110.694 DM	546.806 DM	525.294 DM

1991

	Ursprünglich (8. Dezember 1994)	Nach BP (27. Mai 1998)	Änderung 25. September 2002
Gewerbliche Einkünfte	59.634 DM	./ 42.560 DM	./ 42.560 DM
Freiberufliche Einkünfte	723.916 DM	971.185 DM	971.185 DM
Vermietungseinkünfte	19.144 DM	./ 29.833 DM	./ 29.833 DM
Einkommensteuerschuld	404.852 DM	429.236 DM	428.214 DM

1992

	Ursprünglich (16. August 1994)	Nach BP (27. Mai 1998)	Änderung 25. September 2002
Gewerbliche Einkünfte	./ 32.369 DM	./ 45.233 DM	./ 45.233 DM
Freiberufliche Einkünfte	454.401 DM	690.486 DM	690.486 DM
Vermietungseinkünfte	./ 505.252 DM	./ 64.545 DM	./ 64.545 DM
Einkommensteuerschuld	0 DM	267.188 DM	267.188 DM

1993

	Ursprünglich	Nach BP (29. Mai 1998)	Änderung 25. September 2002
--	--------------	-------------------------	-----------------------------

Gewerbliche Einkünfte		./ 243.167 DM	./ 243.167 DM
Freiberufliche Einkünfte		1.265.461 DM	1.265.461 DM
Vermietungseinkünfte		./ 120.621 DM	./ 120.621 DM
Einkommensteuerschuld		410.632 DM	410.500 DM

Mit dem angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid für 1992 wurde der Gewerbesteuermessbetrag ausgehend von einem gewerblichen Gewinn von 94.892 DM auf 2.940 DM festgesetzt. 25

Im Einspruchsverfahren trug der Kläger vor, hinsichtlich des Objekts "O-Straße" liege kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Die vormalige GbR habe sich zum 31. Dezember 1987 unter Realisierung aller stillen Reserven auseinandergesetzt. Danach seien lediglich Vermietungseinkünfte erzielt und erklärt worden. Da ein gewerblicher Grundstückshandel frühestens ab dem Jahr 1991 nach Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze begründet worden sein könne, seien die Wohnungen zu diesem Zeitpunkt mit dem Teilwert in den neu begründeten Gewerbebetrieb eingelegt worden. Der Teilwert lasse sich aus den anschließenden Veräußerungen ableiten, sodass der Veräußerungsgewinn infolge von Veräußerungskosten regelmäßig negativ gewesen sei. 26

Die Einsprüche hatten keinen Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in den Einspruchsentscheidungen vom 28. Oktober 1999 (einmal wegen Einkommensteuer 1990 bis 1993 sowie Verlustfeststellung 1990 bzw. 1992 gegenüber beiden Klägern und zum anderen wegen Gewerbesteuer 1992 sowie gesonderter Feststellung des verbleibenden Gewerbeverlusts zum 31. Dezember 1991 gegenüber dem Kläger) aus: Der Kläger habe im Streitfall nach dem Gesamtbild der Verhältnisse den Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten. Eine bedingte Verkaufsabsicht sei ausreichend. Der Kläger habe seit Übernahme der Wohnungen von der GbR zum 27

31. Dezember 1987 bis einschließlich 1991 zwei Wohnungen veräußert und die so innerhalb des Fünfjahreszeitraums begonnene Veräußerungstätigkeit in den Folgejahren kontinuierlich fortgesetzt, indem er 1992 zwei Wohnungen und in den Jahren 1993, 1994 und 1995 jeweils eine weitere Wohneinheit verkaufte. Die zumindest bedingte Veräußerungsabsicht ergebe sich im Streitfall auch aus dem Umstand, dass der Kläger bereits in den Jahren 1986 bis 1988 hinsichtlich des Objekts "S" durch die Veräußerung von neun Wohneinheiten einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben habe. Hinsichtlich des Objekts "O-Straße" komme hinzu, dass es ursprünglich ausdrücklich zum Zweck der Veräußerung von Wohnungen initiiert worden sei, wie sich aus dem Schreiben des damaligen Steuerberaters vom 16. Dezember 1988 ergebe. Zu einer Aufteilung und Vermietung der Wohnungen sei es nur gekommen, weil eine zeitnahe Vermarktung seinerzeit nicht möglich gewesen sei. Die später tatsächlich erfolgten Veräußerungen zeigten, dass die Veräußerungsabsicht tatsächlich nicht vollständig aufgegeben sondern in Erwartung einer verbesserten Marktsituation nach wie vor latent vorhanden gewesen sei. Eine Bewertung mit dem Teilwert im Jahr 1991 komme nicht in Betracht, weil Einlagen gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG mit dem Entnahmewert zu bewerten seien (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 1. Dezember 1992 VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607). 28

Mit der Klage wird geltend gemacht, bei der Veräußerung der Wohnungen habe es sich um Vorgänge der privaten Vermögenssphäre gehandelt. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb/Errichtung und Veräußerung, der für den Rückschluss auf eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht erforderlich sei, könne nur bei einer Veräußerung innerhalb 29

von fünf Jahren nach Fertigstellung des Objekts angenommen werden. Danach falle im Streitfall nur der Verkauf der Wohnung 24 am 20. August 1991 in den Fünfjahreszeitraum. Während des Bestehens der GbR habe zwar unstreitig die Absicht zur Veräußerung der Wohnungen bestanden. Diese Absicht sei allerdings im Zuge der Realteilung aufgegeben worden, was durch den Abschluss unbefristeter Mietverträge und einer langfristig angelegten Fremdfinanzierung belegt werde. Nicht jedes Grundstücksgeschäft eines gewerblichen Grundstückshändlers, sei automatisch dem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnen. Für den Fall, dass gleichwohl ein gewerblicher Grundstückshandel angenommen werde, macht der Kläger unter Bezugnahme auf seinen Vortrag im Einspruchsverfahren ferner geltend, dass die Gewinnermittlung auf der Grundlage des Teilwerts der Objekte in 1991 zu erfolgen habe. Eine Bewertung zum Entnahme wert gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 EStG die komme nicht in Betracht, weil die Entnahme aus dem Betriebsvermögen der GbR in keinem Fall innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung zum "Betriebsvermögen" des Klägers erfolgt sei.

Die Kläger beantragen, 30

1. die Einkommensteuerbescheide 1990 bis 1993 in Form der Einspruchsentscheidung vom 28. Oktober 1999 dahin zu ändern, dass die Einkünfte aus dem Objekt "O-Straße" wieder als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt werden und 31

2. den Gewerbesteuermessbescheid 1992 in Form der Einspruchsentscheidung vom 28. Oktober 1999 betreffend das Objekt "O-Straße" ersatzlos aufzuheben. 32

Hilfsweise beantragen die Kläger, den Veräußerungsgewinn betreffend die Eigentumswohnungen aus dem Objekt "O-Straße" mit 0 DM anzusetzen. 33

(v.u.g.) 34

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 35

Entscheidungsgründe 36

Die Klage ist unbegründet, weil der Kläger in den Streitjahren einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat. 37

1. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt nach Maßgabe des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor, wenn es sich um eine selbständige nachhaltige Betätigung handelt, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als selbständige Arbeit anzusehen und nach den Umständen des Einzelfalls nicht der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen ist (BFH-Urteile vom 13. August 2002 VIII R 53/97, BFH/NV 2002, 1586 und vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890 unter Hinweis auf BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Bei den in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführten Merkmalen handelt es sich um gesetzliche Mindestanforderungen, die die Gerichte zu beachten haben. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die Rechtsprechung an das Vorliegen einiger dieser Voraussetzungen (z.B. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr) keine hohen Anforderungen stellt. Bei der Auslegung der in § 15 Abs. 2 EStG genannten Merkmale ist allerdings das "Bild des Gewerbetreibenden" heranzuziehen. Dabei handelt es sich nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung nicht um eine Tautologie. Ohne die vom Gesetzgeber als bekannt 38

vorausgesetzte "Verkehrsanschauung" vom typischen Bild des Gewerbetreibenden kann der Rechtsanwender nicht bestimmen, ob eine gewerbliche Tätigkeit gegeben ist (BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).

2. Danach lag im Streitfall auch hinsichtlich des Objekts "O-Straße" ein gewerblicher Grundstückshandel vor. 39

a) Unstreitig ist der Kläger hinsichtlich der Grundstücksverkäufe selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht tätig geworden und hat sich dabei am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998). 40

b) Die Grundstücksgeschäfte des Klägers übersteigen auch den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. 41

aa) Die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird überschritten, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt. Für die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits stellt die Rechtsprechung dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung ab. 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 (BFH-Beschlüsse vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617 und vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291; BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890; ferner BFH-Urteil vom 29. Oktober 1998 XI R 80/97, BFHE 187, 287, BStBl II 1999, 448, zum Wertpapierhandel). 42

bb) Der Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels dient die vom BFH eingeführte sog. Drei-Objekt-Grenze. Danach liegt in der Regel kein gewerblicher Grundstückshandel vor, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Denn je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen ist, desto weniger ist anzunehmen, dass die Umschichtung von Vermögenswerten und deren Verwertung als Vermögenssubstanz entscheidend in den Vordergrund treten. Die zahlenmäßige Begrenzung auf drei Wohneinheiten trägt dabei der gebotenen Vereinfachung Rechnung. Werden hingegen innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - in der Regel fünf Jahre - zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert, kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, weil die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankam und sein Handeln von Beginn an von einer jedenfalls bedingten Veräußerungsabsicht getragen war, die für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels hinreicht (BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291; BFH-Urteile vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998, vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890). 43

Ein Abstellen auf die äußerlich erkennbaren Merkmale (Zahl der veräußerten Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten wie Anschaffung, Bebauung, Verkauf) als Beweiszeichen ist gerechtfertigt, weil die innere Tatsache der von Anfang an bestehenden - bedingten - Veräußerungsabsicht oft nicht zweifelsfrei feststellbar ist. Die Objektzahl und 44

der zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb (Bebauung) und Veräußerung haben zwar nur indiziellen Charakter. Diesen Beweisanzeichen ist aber nur dann keine Bedeutung zuzumessen, wenn sich aus "ganz besonderen" Umständen "zweifelsfrei" eine fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. Es müssen "eindeutige Anhaltspunkte" gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen (BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 unter III. 5. BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998). Andererseits ist die Drei-Objekt-Grenze nicht als Freigrenze zu verstehen. Wegen ihrer nur indiziellen Bedeutung können auch bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände zur Bejahung einer gewerblichen Tätigkeit führen. So kann beispielsweise auf eine gewerbliche Betätigung geschlossen werden, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung (ggf. auch durch Schenkung) erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist oder wenn ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird (BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 unter C. III. 5.; ferner BFH-Urteile vom 14. Oktober 2002 VIII R 70/98, BFH/NV 2003, 742, vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890).

Auch der vom GrS genannten zeitlichen Grenze kommt keine starre Bedeutung zu, weil es sich insoweit ebenfalls lediglich um ein Beweisanzeichen handelt, das durch andere objektive Sachverhaltsmerkmale überlagert und verdrängt werden kann (BFH-Beschluss vom 10. Juli 2002 X B 141/01, BFH/NV 2002, 1453). So erhöht beispielsweise die Bildung von Wohnungseigentum bereits bei Errichtung eines Gebäudes die Verkäuflichkeit der einzelnen Wohnungen von Beginn an in einem Maße, dass auf eine bedingte Verkaufsabsicht des Klägers schon bei Errichtung der Wohnungen geschlossen werden kann, ohne dass eine Überschreitung der fünfjährigen Haltefrist (vier bzw. neun Monate) oder die Kürze des konkreten Verwertungszeitraums ins Gewicht falle (BFH-Beschluss vom 10. Juli 2002 X B 141/01, BFH/NV 2002, 1453: 2 Jahre und sieben Monate bei sechs Verkäufen). 45

cc) Als Indiz gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht wurde insbesondere eine vom Veräußerer selbst vorgenommene langfristige - über fünf Jahre hinausgehende - Vermietung des Objekts angesehen. Auf unbestimmte Dauer abgeschlossene Mietverträge erlauben hingegen keinen Rückschluss auf eine langfristige Vermietung, da solche Verträge grundsätzlich kündbar sind (BFH-Urteile vom 46

20. Februar 2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998, vom 23. April 1996 VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170, vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890; BFH-Beschluss vom 10. Juli 2002 X B 141/01, BFH/NV 2002, 1453). Ebenso ist eine auf längere Dauer angelegte Nutzung des Objekts zu eigenen Wohnzwecken geeignet, dass Bestehen einer von Anfang an vorhandenen bedingten Veräußerungsabsicht zu entkräften (BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998). Der Steuerpflichtige kann die Beweisanzeichen für eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht allerdings nicht mit der bloßen Behauptung widerlegen, er habe sich erst später zu einer Verwertung durch Verkauf der Objekte entschlossen, zunächst jedoch eine langfristige Vermietung beabsichtigt. Denn eine solche Behauptung ist nicht geeignet, die Beweisanzeichen zu widerlegen, die sich aus dem Weiterverkauf innerhalb kurzer Zeit nach dem Erwerb ergeben (BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998). 47

dd) Die Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht kann auch nicht das Vorbringen des Steuerpflichtigen widerlegt werden, er habe aufgrund wichtiger, von seinem Willen unabhängiger Gründe seine ursprüngliche Vermietungsabsicht aufgeben und verkaufen müssen. Denn die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf sagen im 48

Allgemeinen nichts darüber aus, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht hatte. Persönliche oder finanzielle Beweggründe für die Veräußerung (Geldnot, Krankheit, Gefälligkeit gegenüber Mandanten etc.), die die Veräußerungen der Immobilien jeweils aktuell veranlasst haben, sind daher für die Zuordnung zum gewerblichen Bereich oder zum Bereich der Vermögensverwaltung grundsätzlich unerheblich. Die Annahme einer bedingten Verkaufsabsicht kann nur durch solche objektiven Umstände erschüttert werden, die unabhängig vom Anlass für den Verkauf darauf hindeuten, dass der Kläger beim Kauf noch keine (auch keine bedingte) Absicht zum Verkauf hatte. Entscheidend ist, ob Umstände vorliegen, aus denen sich entweder zweifelsfrei ergibt, dass von Anfang an eine Veräußerungsabsicht fehlte, oder die Umstände derart gewichtig erscheinen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung mehr zukommt (BFH-Urteil vom 20. Februar 2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998; BFH-Beschlüsse vom 10. Januar 2003 XI B 80/00, BFH/NV 2003, 898 zur angeblich geplanten Eigentumsübertragung auf den Sohn und vom 10. Juli 2002 X B 141/01, BFH/NV 2002, 1453 zu Eigentumsübertragung aus Anlass der Scheidung von der Ehefrau).

ee) Diese Grundsätze gelten sowohl für Objekte, die der Steuerpflichtige lediglich angeschafft als auch für solche, die er selbst errichtet hat. Eine Differenzierung zwischen dem (bloßen) Handel mit Grundstücken (sog. Durchhandelsfälle) und einer grundstücksbezogenen Wertschöpfung durch Bebauung erfolgt somit nicht. Dies trägt zum einen der gebotenen Rechtsvereinfachung Rechnung und entspricht zum anderen der gesetzgeberischen Grundentscheidung, private Veräußerungsgewinne unbesteuert zu lassen (BFH-Beschluss vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291; BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890). 49

ff) Danach übersteigen die Grundstücksgeschäfte des Klägers auch hinsichtlich des Objekts "O-Straße" den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. Er hat im Streitfall die Drei-Objekt-Grenze - jedenfalls was die Anzahl der veräußerten Objekte insgesamt betrifft - weit überschritten, weil er in den Jahren 1986 bis 1995 insgesamt 18 Eigentumswohnungen veräußert hat, von denen 9 Eigentumswohnungen zum Objekt "O- Straße" gehörten. Bezieht man die weiteren Veräußerungen der Jahre 1996 bis 1998 mit ein, ist sogar von insgesamt 22 veräußerten Wohnungen auszugehen. Problematisch ist allein der zeitliche Zusammenhang betreffend das Objekt "O- Straße". Unstreitig haben die Beteiligten demzufolge jedenfalls betreffend das Objekt "S" einen gewerblichen Grundstückshandel angenommen. 50

Für die Entscheidung im Streitfall ist ebenso wie im BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 160/97 (BFH/NV 2003, 890) letztlich unerheblich, ob die Veräußerungen der Eigentumswohnungen des Objekts "O-Straße" innerhalb der Fünf-Jahres-Frist erfolgten, die von der Rechtsprechung grundsätzlich als sog. "Haltefrist" angesehen wird. Ebenso lässt der erkennende Senat offen, ob sich der Beginn dieser Haltefrist nach dem Zeitpunkt der Errichtung der Wohnungen durch die GbR oder nach dem Zeitpunkt richtet, in welchem der Kläger die Eigentumswohnungen in Vollzug der Realteilung des GbR-Vermögens zu Alleineigentum erwarb. Selbst wenn man zugunsten des Klägers auf den erstgenannten Zeitpunkt abstellt (Errichtung der fünf Wohnungen durch die GbR), steht dies einer Bewertung der Tätigkeit des Klägers als gewerblicher Grundstückshandel nicht im Wege. Denn die Fünf-Jahres-Frist zwischen Anschaffung/Errichtung und Veräußerung ist keine starre - absolute - Grenze. Folglich bleiben Objekte, die nach mehr als fünf Jahren, aber nicht später als zehn Jahre nach Erwerb oder Errichtung veräußert werden, nicht generell außer Betracht, wenn sich auch die Indizwirkung der Veräußerungen mit zunehmendem Zeitraum 51

stetig verringert, mit der Folge, dass die erforderliche - zumindest bedingte - Veräußerungsabsicht bereits im Erwerbs- oder Errichtungszeitpunkt grundsätzlich nur noch bei Hinzutreten weiterer Anhaltspunkte bejaht werden kann (etwa eine höhere Zahl von Verkäufen oder/und eine Branchennähe des Steuerpflichtigen, vgl. BFH-Urteil vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890 m.w.N.).

Solche besonderen Umstände liegen im Streitfall vor. Der Kläger war als Architekt branchennah beruflich tätig. Das Objekt "O-Straße" war vom Kläger im Rahmen einer GbR in den Jahren 1984 bis 1986 (Fertigstellung) errichtet worden, und zwar erklärtermaßen im Rahmen einer gewerblichen Tätigkeit zum Zwecke der Bildung von Wohnungseigentum und anschließenden Veräußerung. Die Verluste der GbR wurden dementsprechend als solche aus Gewerbebetrieb erklärt und haben sich bei den Gesellschaftern zu deren Gunsten steuerlich ausgewirkt. Von den zum 31. Dezember 1987 im Wege der Realteilung erworbenen Eigentumswohnungen hat der Kläger in den Jahren von 1991 bis einschließlich 1995 insgesamt 9 Wohnungen des Objekts "O-Straße" veräußert (20. August 1991, 26. November 1991, 52

16. April 1992, 5. Juni 1992, 10. Dezember 1993, 28. Januar 1994 und am 8. Mai 1995 und zwei weitere Wohnungen im Anschluss an die Betriebsprüfung). Schließlich können im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung auch die in den Jahren 1986 bis 1988 veräußerten 9 Wohnungen des Wohn- und Geschäftshauses "S" nicht außer Betracht bleiben, die der Kläger im Rahmen von Bauherrengemeinschaften auf eigenem Grundstück errichtet hat (zum Gebot der Gesamtbetrachtung vgl. BFH-Urteile vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890, vom 18. Mai 1999 I R 118/97, BFHE 188, 561, BStBl II 2000, 28). Diese Umstände indizieren im Streitfall objektiv eine von Anfang an vorliegende bedingte Veräußerungsabsicht. 53

Indizien, die gegen eine Veräußerungsabsicht sprechen (beispielsweise eine langfristige, mindestens fünfjährige Vermietung) lagen demgegenüber nicht vor. Die vom Kläger auf unbestimmte Dauer abgeschlossenen Mietverträge erlauben keinen Rückschluss auf eine langfristige Vermietung, da solche Verträge grundsätzlich kündbar sind (s. o. cc). Ebenso wenig widerlegt die nach dem Vortrag des Klägers langfristig angelegte Finanzierung das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht, da dieser Umstand eine Umschuldung nicht ausschließt. Die Annahme einer - zumindest bedingten - bedingten Veräußerungsabsicht kann schließlich auch nicht des Vorbringens des Steuerpflichtigen widerlegt werden, er habe aufgrund wichtiger, von seinem Willen unabhängiger Gründe seine ursprüngliche Vermietungsabsicht aufgeben und verkaufen müssen (der Kläger beruft sich insoweit auf eine Liquiditätsengpass im Jahre 1991). Denn die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf sagen nichts darüber aus, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht hatte (s. o. dd). 54

3. Verfehlt ist schließlich auch der Einwand des Klägers, die Wohnungen seien in einen im Jahr 1991 neugegründeten gewerblichen Grundstückshandel mit dem zu diesem Zeitpunkt bestehenden Teilwert einzulegen. Der erkennende Senat geht vielmehr davon aus, dass der Kläger die zum 31. Dezember 1987 im Wege der Realteilung unter Realisierung der stillen Reserven erworbenen Wohnungen unmittelbar in einen eigenen gewerblichen Grundstückshandel überführt hat, den er zum 55

1. Januar 1988 begonnen hat. Eine Entnahme der Wohnungen ins Privatvermögen zum 31. Dezember 1987 lässt sich entgegen der Ansicht des Klägers nicht daraus herleiten, dass die stillen Reserven im Zeitpunkt der Realteilung aufgelöst worden sind. Steuerrechtlich gesehen 56

ist die Realteilung zwar eine Betriebsaufgabe der Gesellschaft. Jedenfalls bis zum Jahr 2000 war auf der Grundlage der damaligen Rechtsprechung aber die Überführung eines Wirtschaftsguts aus einem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen auch unter Aufdeckung der stillen Reserven ohne weiteres möglich; die Buchwertfortführung war nicht zwingend. Daher führte die Aufdeckung der stillen Reserven auch nicht zwingend zu einer Entnahme ins Privatvermögen (BFH-Urteil vom 1. Dezember 1992 VIII R 57/90, BFHE 170, 320, BStBl II 1994, 607: Wahlrecht der Buchwertfortführung, wenn das aus dem Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft ausgeschiedene Wirtschaftsgut in ein Betriebsvermögen des Realteilers gelangt). Die unmittelbare Neubegründung eines gewerblichen Grundstückshandels im Anschluss an die Realteilung ergibt sich für den erkennenden Senat aus der durchgängig fortbestehenden - zumindest bedingten - Veräußerungsabsicht (s. o.).

Daher hatte die Einlage der Wohnungen in den zum 1. Januar 1988 neubegründeten Gewerbebetrieb gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1, Halbs. 1 EStG zu dem Teilwert zu erfolgen, der ihnen im Zuge der Aufdeckung der stillen Reserven beigemessen wurde. Denn nach dieser Vorschrift sind Einlagen mit dem Teilwert für den Zeitpunkt der Zuführung anzusetzen; sie sind jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist. Ist die Einlage - wie im Streitfall - ein Wirtschaftsgut, dass vor der Zuführung aus einem Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen entnommen worden ist, so tritt gemäß Satz 3 der Vorschrift an die Stelle der Anschaffungs- und Herstellungskosten der Wert, mit dem die Entnahme angesetzt worden ist und an die Stelle des Zeitpunkts der Anschaffung oder Herstellung der Zeitpunkt der Entnahme..

57

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

58