
Datum: 29.04.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 8. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 8 K 7540/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0429.8K7540.99.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Der Kläger ist als Unternehmer gewerblich tätig. Außerdem erzielt er Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, aus Kapitalvermögen und aus Vermietung und Verpachtung aus einem umfangreichen Immobilienvermögen. 2

Mit Vertrag vom 29.09.1992 erwarb der Kläger das Grundstück in N, I Str. von der Bundesrepublik Deutschland zum Preis von 757.178,- DM. Auf den Vertrag wird verwiesen. 3

Nach Stellung des Bauantrages Ende 1993 ließ der Kläger auf dem Grundstück einen Supermarkt errichten. Die Bauphase dauerte von Februar bis Oktober 1994. Die Fertigstellung erfolgte zum 01.11.1994. Die Herstellungskosten beliefen sich auf insgesamt 2.168.471,- DM. Die Finanzierung erfolgte über sogenannte Termingeldkonten, die ausweislich einer Bescheinigung der finanzierenden Bank vom 4.9.1998, auf die hier verwiesen wird, langfristig konzipiert, jedoch wegen der günstigen Zinslage jeweils nur kurzfristig in Anspruch genommen worden sind. Das gesamte Objekt wurde für die Zeit nach der Fertigstellung aufgrund langfristiger Verträge vermietet. Auf die Mietverträge wird Bezug genommen. 4

Mit Vertrag vom 16.12.1994, auf den hier Bezug genommen wird, wurde der gesamte Komplex zum Preis von 6.325.000,- DM brutto veräußert. Der Übergang von Nutzen und 5

Lasten sollte mit Hinterlegung des Kaufpreises, frühestens jedoch zum 15.02.1995 erfolgen. Die Mietverträge wurden vom Erwerber übernommen.

Laut Angaben des Klägers in der Einkommensteuererklärung 1995 erfolgte die Kaufpreiszahlung im April 1995, weshalb die Mieten bis einschließlich April 1995 an den Kläger flossen. Diese Mieteinnahmen erfasste der Kläger als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und erklärte hieraus einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben in Höhe von 26.064,- DM. Der Veräußerungsvorgang wurde vom Kläger der Privatsphäre zugeordnet. Nach Erörterung einzelner Punkte wurde die Einkommensteuerveranlagung 1995 vom Beklagten betreffend das hier streitige Objekt unter Berücksichtigung eines Überschusses in Höhe von 29.140,- DM unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 AO durchgeführt. Der Steuerbescheid wurde bestandskräftig. Im Rahmen der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung 1997 wurde der oben beschriebene Sachverhalt unter dem Aspekt gewerblichen Grundstückshandels vom Beklagten erneut aufgegriffen. Dementsprechend wurde der Einkommensteuerbescheid 1995 nach § 164 Abs. 2 AO mit Bescheid vom 21.05.1999 geändert und ein Gewinn aus Gewerbebetrieb aus der Veräußerung des Objektes I Str. in Höhe von 2.556.101,- DM berücksichtigt.

6

Der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr wurde mit Bescheid vom 04.06.1999 auf 123.505,- DM festgesetzt.

7

Mit Datum vom 21.07.1999 ergingen Teilabhilfebescheide hinsichtlich der Einkommensteuer und des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1995 unter Zugrundelegung eines Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf des streitigen Objektes - nunmehr unter Berücksichtigung der Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 367.885,- DM - in Höhe von 2.198.216,- DM.

8

Nach erfolglosem Einspruchsverfahren begehrt der Kläger mit seiner Klage weiterhin die Zuordnung der Einnahmen aus der Grundstücksveräußerung zur privaten Vermögenssphäre. Er trägt vor, er habe seit vielen Jahren, zu Beginn vornehmlich durch Schenkungen aus dem Familienkreis, ein umfangreiches Immobilienvermögen zusammengetragen. Diese Objekte würden alle langfristig als Vermögensanlage und Renditeobjekte genutzt, wesentliche Umschichtungen hätten im Laufe der Jahre nicht stattgefunden. Von vier nach dem gleichen Muster errichteten Gewerbeobjekten seien bis auf das hier streitige Objekt alle noch in seinem Besitz. Für ihn sei der Immobilienbesitz neben den gewerblichen Beteiligungen und der Landwirtschaft immer ein wesentliches Element seiner Vermögensanlage gewesen. Dies sei so auch mit dem Grundstück I Str. in N geplant gewesen. Der Kauf des Grundstücks sei durch Schenkungen aus dem Familienkreis finanziert worden. Das Bauvorhaben selbst sei mit geringem Fremdkapitalanteil langfristig finanziert und mit einem langfristigen lukrativen Mietvertrag abgesichert worden. Mit dieser Konzeption sei das Grundstück als Renditeobjekt zur langfristigen Einbindung in das Immobilienvermögen vorgesehen gewesen.

9

Zum Verkauf des Grundstückes sei es aus folgenden Gründen gekommen: Sein Vater sei 1992 verstorben. Seitdem sei er mit 75 % an der H GmbH & Co. KG in F beteiligt. Weitere Gesellschafterin sei Frau L, seine Mutter. Komplementär sei die L-GmbH, F, ohne Kapitaleinlage. Gegenstand des Unternehmens sei die Herstellung und der Vertrieb von Hauptkunden seien europäische Die Krise der ...wirtschaft habe auch diese Gesellschaft hart getroffen. Ab Mai 1994 habe sich ein erheblicher Umsatz und Ertragseinbruch abgezeichnet. Davon betroffen seien auch die Schwestergesellschaft U GmbH & Co. KG F und die Tochtergesellschaft F`er GmbH, F, gewesen. Die Sanierung der Unternehmensgruppe habe erhebliche Mittel erfordert. Die Hausbank sei nicht bereit gewesen, weitere Risiken zu übernehmen und die Gesellschafterin L habe neben der

10

Unternehmensbeteiligung keine weiteren wesentlichen Vermögensgegenstände besessen. Ende 1994 habe dann die Alternative bestanden, die Firmengruppe zu liquidieren oder mit erheblichem Eigenkapitalaufwand zu sanieren. Er, der Kläger, habe sich nach umfangreichen Beratungen mit Anwälten, Wirtschaftsprüfern und den zuständigen Politikern für die Sanierung entschieden. Liquide Mittel seien nicht vorhanden gewesen, so dass die Vermögenssubstanz habe genutzt werden müssen. Zunächst habe er versucht, den landwirtschaftlichen Betrieb in ... zu veräußern. Dies sei jedoch aufgrund der Marktlage nach der Eingliederung der neuen Bundesländer gescheitert. In dieser Situation habe er anlässlich einer Baubesprechung im September 1994 mit dem mit ihm befreundeten Architekten M seine finanziellen Probleme angesprochen, woraufhin dieser ihn darauf aufmerksam gemacht habe, dass er in seinem Kundenkreis einen Investor habe, der sich für Gewerbeobjekte interessiere. Er, der Kläger, sei damit einverstanden gewesen, dass diesem Investor, Herrn U1, das Objekt I Str. angeboten werde. Herr M habe daraufhin mit Herrn U1 verhandelt, das Objekt besichtigt und ihm ein Kaufangebot von Herrn U1 übermittelt. Er habe sich dann, aufgrund fehlender sonstiger kurzfristiger Möglichkeiten, die benötigten Mittel zu bekommen, zum Verkauf der Immobilie entschlossen. Wegen vorgesehener Änderungen bei der Abschreibung von Gewerbeobjekten zum 31.12.1994 sei der Verkauf dann noch im Jahre 1994 abgewickelt worden. Dies ergebe sich aus den von ihm eingereichten Schreiben der Herren M und U1, deren Inhalt er sich zu eigen mache. Auf die Schreiben, jeweils vom 10.4.2003, wird Bezug genommen.

Der Ansicht des Beklagten, dass dieses Grundstücksgeschäft die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels erfülle, könne nicht gefolgt werden. Gewerbebetrieb sei nach § 15 Abs. 2 EStG eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen werde und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstelle, wenn keine andere Einkunftsart damit verbunden sei. Im vorliegenden Fall sei zwar eine selbständige Tätigkeit mit Gewinnabsicht gegeben, allerdings fehle es an der Nachhaltigkeit. Eine Wiederholungsabsicht liege nicht vor. Es habe sich um eine einmalige Aktion gehandelt. Die tatsächlichen Umstände ließen keine andere Deutung zu. 11

Aus den Schreiben der Herren U1 und M ergebe sich, dass trotz der kurzen Frist zwischen Grundstückskauf, Bebauung und Veräußerung zu Beginn der Maßnahmen keine - auch keine bedingte - Veräußerungsabsicht bestanden habe. Im Übrigen habe der BFH in seinem Urteil vom 18.05.1999 (I R 118/97) entschieden, dass von der sogenannten Drei-Objekt-Grenze auch Mehrfamilienhäuser und Gewerbebauten als jeweils ein Objekt erfasst würden. Es komme weder auf die Größe noch den Wert des einzelnen Objektes noch auf dessen Nutzungsart an. 12

Da im Streitfall nur ein Objekt veräußert worden sei, sei ein gewerblicher Grundstückshandel auch unter diesem Gesichtspunkt nicht gegeben. 13

Der Kläger beantragt, 14

die Einkommensteueränderungsbescheide 1995 vom 21.5.1999 und vom 21.7.1999 sowie 15
die Bescheide über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1995 vom 4.6.1999 und
vom 21.7.1999, alle in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6.10.1999, aufzuheben,

hilfsweise die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen, 18

Er trägt vor, der Verkauf des Supermarktgeländes sei als gewerblicher Grundstückshandel zu qualifizieren. Unabhängig von dem Umfang der Bautätigkeit des Klägers, dem Einsatz von Fremdmitteln sowie der Errichtung nach den Plänen des Hauptmieters setze die Annahme gewerblichen Grundstückshandels die zumindest bedingte Absicht einer Veräußerung voraus, die nach dem BFH-Urteil vom 24.1.1996, BStBl II 1996, 303 im Falle der Errichtung eines gewerblichen Großobjekts jedenfalls im Zeitpunkt der Bebauung bestehen müsse. Es reiche nicht aus, dass lediglich zu Beginn der Bebauung keine Veräußerungsabsicht bestanden habe, dieser Zustand müsse während der ganzen Bauzeit bis zur Fertigstellung beibehalten werden. Ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Grundstückskauf, Bebauung und Verkauf sei ein Anzeichen dafür, dass eine Verkaufsabsicht bereits von Anfang an vorgelegen habe. Ein solcher zeitlicher Zusammenhang werde in der Regel angenommen, wenn die Zeitspanne zwischen Errichtung des Gebäudes und dem Verkauf weniger als 5 Jahre betrage. Je kürzer dieser Zeitabstand ausfalle, umso strengere Anforderungen seien an die Widerlegung der Vermutung zu stellen. Betrage der Zeitabstand - wie im Streitfall - zwischen Fertigstellung und Veräußerung nur 6 Wochen, seien an die Widerlegung der Vermutung strenge Anforderungen zu stellen.

Aus dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Errichtung und Verkauf der Gewerbeimmobilie sei auf eine bereits bei Errichtung bestehende bedingte Verkaufsabsicht zu schließen, wenn keine eindeutigen gegenteiligen Anhaltspunkte bestünden. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Errichtung des Gebäudes und seiner Veräußerung sei ein Beweisanzeichen, dass durch andere Sachverhaltsmerkmale erschüttert werden könne. Die bloße Behauptung, der Kläger habe das Gebäude nicht veräußern, sondern langfristig durch Vermietung nutzen wollen, reiche für eine Erschütterung der Beweisanzeichen nicht aus. Die innere Einstellung des Klägers bei Errichtung des Gebäudes könne, wie alle sich in der Vorstellung von Menschen abspielenden Vorgänge, nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden. Es müsse sich daher um objektive Tatsachen handeln, die Anhaltspunkte dafür böten, dass der Kläger das Gebäude auf keinen Fall alsbald wieder verkaufen, sondern unbedingt anderweitig als durch Verkauf habe nutzen wollen. Ausweislich des durch den Kläger vorgelegten Schriftsatzes des Herrn M werde aber gerade eine Veräußerungsabsicht des Klägers bereits während der Bauphase, d. h. vor Fertigstellung des Objektes am 01.11.1994 dokumentiert. Dies bedeute, dass hiernach jedenfalls bereits im September 1994, wenn nicht bereits früher, durch die Zustimmung des Klägers, den Kaufinteressenten zu kontaktieren, zumindest die bedingte Veräußerungsabsicht hinsichtlich des Objektes bestanden habe. Verkaufsverhandlungen, die Besichtigung des Objektes, die Erstellung des Kaufangebotes und die Vereinbarung des Termins für die notarielle Beurkundung des Kaufvertrages dürften vor Fertigstellung des Objektes am 01.11.1994 stattgefunden haben. Das letztlich durch den Kläger die Mieten bis April 1995 noch vereinnahmt worden seien, sei lediglich darauf zurückzuführen, dass sich die Kaufpreiszahlung durch den Erwerber bis zum 15.03.1995 verzögert habe.

Die Tatsache, dass im Streitfall der eigentliche Anlass für den Verkauf des Supermarktes ein unvorhergesehener Finanzierungsbedarf gewesen sei, biete keinen derartigen Anhaltspunkt für eine bloße Vermögensverwaltung. Nach ständiger Rechtsprechung seien persönliche und finanzielle Beweggründe für die Veräußerung von Grundstücken auf die Zuordnung des Vorgangs zum gewerblichen Bereich oder zum Bereich der Vermögensverwaltung prinzipiell ohne Bedeutung und nicht geeignet, im Streitfall die Vermutung der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht zu widerlegen. Denn der bloße Anlass für den Verkauf sage nichts darüber aus, ob der Kläger nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit

gewesen wäre und insofern von Anfang an bedingte Verkaufsabsicht gehabt habe.

Die Annahme einer bedingten Verkaufsabsicht bei einem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Errichtung und Verkauf von Gebäuden könne daher nur durch solche objektiven Umstände erschüttert werden, die unabhängig vom Anlass für den Verkauf darauf hindeuteten, dass der Kläger bei Errichtung noch keine - auch keine bedingte - Absicht zum Verkauf gehabt habe. Solche Umstände habe der BFH z. B. nach der Errichtung von Wohnungen in dem Abschluss langfristiger Mietverträge oder unter bestimmten Voraussetzungen in der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gesehen. 23

Demnach könne die langfristige Vermietung zwar einen Umstand darstellen, welcher der Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht entgegenstünde. Dieser für Mietwohnungen aufgestellte Grundsatz gelte jedoch nicht gleichermaßen für die Errichtung und Veräußerung von Gewerbeimmobilien. Bei gewerblichen Objekten garantiere ein langfristig abgeschlossener Mietvertrag dem Erwerber regelmäßig abgesicherte Gewinne aus der Immobilie und stelle einen wirtschaftlichen Faktor dar, der die Kaufentscheidung positiv beeinflussen dürfte. Langfristige Mietverträge seien bei Großobjekten vielmehr üblich und ließen deshalb allenfalls dann Rückschlüsse auf den längerfristigen Haltewillen des Vermieters zu, wenn durch diese nicht die Attraktivität des Objektes für eine bestimmte Interessengruppe erhöht werde. Der Wert einer Großimmobilie könne sich beispielsweise durch den Abschluss besonders günstiger Mietverträge zugunsten des Eigentümers erheblich erhöhen. Außerdem sei eine gewerbliche Immobilie unter Umständen so sehr auf einen bestimmten Zweck zugeschnitten, dass deren Kauf für einen Erwerber allein bei Übernahme eines langfristigen Mietvertrages interessant erscheine. 24

Auch aus dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001, BStBl II, 291 könnten keine anderen Folgerungen gezogen werden. Der Große Senat des BFH habe in diesem Beschluss entschieden, dass die Errichtung von Wohnobjekten auf dem eigenen Grundstück und deren Veräußerung nicht unabhängig von der als Indiz wirkenden 3-Objekt-Grenze bereits wegen der Ähnlichkeiten mit dem Bild des produzierenden Bauunternehmers/Bauträgers eine gewerbliche Tätigkeit darstelle. Der Leitsatz des Beschlusses vom 10.12.2001 beziehe sich ausgehend von der Vorlagefrage des 10. Senates des BFH nur auf die Errichtung von Wohnobjekten. Nur für diese Fallgruppe finde der Beschluss des Großen Senates Anwendung. Auch in den Entscheidungsgründen fehle ein ausdrücklicher Hinweis auf die Anwendung auf Grundstücksverkäufe nach deren Bebauung mit einem Großobjekt. Sowohl nach dem BMF-Schreiben vom 20.12.1990, BStBl I 1990, 884 als auch nach dem BMF-Schreiben vom 09.07.2001, BStBl I 2001, 512 könne im Falle der Errichtung und anschließendem Verkauf von Großobjekten ein gewerblicher Grundstückshandel auch bei der Veräußerung von weniger als 4 Objekten vorliegen. Die Verwaltungsauffassung stütze sich hierbei auf die BFH-Rechtsprechung. 25

Der Beschluss des Großen Senates vom 10.12.2001 habe daher keine Auswirkung auf die Beurteilung der Verkäufe von Großobjekten. Der BFH nenne zwar beispielhaft - vor dem Hintergrund der Vorlagefrage einschlägige - Ausnahmefälle, die eine Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bei Veräußerung von weniger als 4 Objekten rechtfertigten. Dies sei jedoch nicht als abschließende Aufzählung zu werten. Wie bislang könne daher bei der Veräußerung von Großobjekten ein gewerblicher Grundstückshandel auch bei Veräußerung von weniger als 4 Objekten vorliegen. 26

Schließlich dürfe auch nicht unberücksichtigt bleiben, dass sich der Kläger mit Gesellschaftsvertrag vom 22.05.1995 zu 25 % an der T GmbH beteiligt habe, an der auch seine nunmehrige Ehefrau sowie der Architekt M und dessen Ehefrau zu jeweils 25 % 27

beteiligt seien. Gegenstand des Unternehmens sei die Errichtung von Bauwerken aller Art durch Dritte und der Erwerb sowie der Vertrieb von bebauten und unbebauten Grundstücken. U. a. seien seitens der Gesellschaft zuvor erworbene Grundstücke mit Supermärkten bebaut und anschließend veräußert worden.

Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird Bezug genommen. 28

Entscheidungsgründe: 29

Die Klage ist nicht begründet. 30

Der Beklagte hat zu Recht die Voraussetzungen für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels im Zusammenhang mit der Veräußerung des Grundstücks I Str. durch den Kläger bejaht. 31

1. Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt nach Maßgabe des § 15 Abs. 2 EStG vor, wenn er selbständig, nachhaltig sowie mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, betrieben wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht der privaten Vermögensverwaltung zuzurechnen ist (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl II 2002, 291). 32

a) In Bezug auf die Nachhaltigkeit hat der Große Senat in seinem Beschluss vom 10.12.2001 (GrS 1/98, a.a.O.) entschieden, dass die Veräußerung nur eines Objektes der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels nicht entgegensteht. Die Drei-Objekt-Grenze stellt im Hinblick auf dieses Tatbestandsmerkmal keine Mindestgrenze dar. Ausnahmsweise kann eine Nachhaltigkeit selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Dies ist dann der Fall, wenn die Erfüllung dieses Geschäftes oder Vertrages eine Vielzahl von zahlreichen und unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei nachhaltig tätig geworden. Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige die die Nachhaltigkeit begründenden Einzelaktivitäten entfaltet hat, nachdem er fest zum Kauf entschlossen war (BFH-Urteile vom 15.7.1986 VIII R 289/81, BFH/NV 1987, 92 und vom 09.12.2002 VIII R 40/01, BFH/NV 2003, 554). 33

b) Für die Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits stellt die Rechtsprechung auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung ab. Die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung 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 (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98 a. a. O.). 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-Urteil vom 19.12.2002 X R 51/98, BStBl II, 2003, 394) . 34

Indiz für einen solchen gewerblichen Grundstückshandel ist grundsätzlich die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs (sogenannte Drei-Objekt-Grenze, vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2002 X R 5/00, BFH/NV 2003, 544 m. w. N.). 35

Denn die Zahl der Veräußerungen innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von in der Regel fünf Jahren zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf lässt den Schluss zu, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt und nicht auf die Nutzung des Grundstückes im Sinne einer Fruchtziehung (BFH-Urteil vom 19.12.2002 X R 51/98, BStBl II, 2003, 394). Die Heranziehung dieser äußerlich erkennbaren Merkmale ist gerechtfertigt, weil die innere Tatsache der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht oft nicht auf anderem Wege zweifelsfrei feststellbar ist. Gleichwohl kommt es auf diese Indizienmerkmale dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen - im Einzelfall besonderen - Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. In solchen Fällen kann trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel zu verneinen sein, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Andererseits können auch bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Dies gilt unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige das Objekt angeschafft oder selbst errichtet hat (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl II 2002, 291).

Nach den Ausführungen des Großen Senates in seinem Beschluss vom 10.12.2001, dessen Grundsätze - entgegen der Ansicht des Beklagten - auch im Zusammenhang mit Gewerbebauten anzuwenden sind (BFH-Urteil vom 19.12.2002 VIII R 40/01, a.a.O. und BFH-Beschluss vom 3.7.2002 XI R 31/99, BFH/NV 2002, 1559), 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 wenn ein solches Grundstück von vorneherein auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird. Ebenso kann für eine gewerbliche Betätigung der Umstand sprechen, dass das Bauunternehmen des das Grundstück bebauenden Steuerpflichtigen erhebliche Leistungen für den Bau erbringt, die nicht wie unter Fremden abgerechnet werden.

Diesen für eine unbedingte Veräußerungsabsicht und gegen eine private Vermögensverwaltung sprechenden Indizien steht nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH-Urteile vom 18.09.2002 X R 5/00 a. a. O. und X R 108/96, BFH/NV 2003, 455) gleich, wenn der Steuerpflichtige das Bauvorhaben nur kurzfristig finanziert, bereits während der Bauzeit eine Maklerfirma mit dem Verkauf des Objekts beauftragt oder selbst Veräußerungsannoncen schaltet, vor Fertigstellung des Objekts einen Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber schließt oder Gewährleistungspflichten über das bei Privatverkäufen übliche Maß hinaus übernimmt; umso mehr gilt dies, wenn der Steuerpflichtige die unbedingte Veräußerungsabsicht zweifelsfrei bekundet oder in sonstiger Weise dokumentiert.

2. Dies zugrunde gelegt sind im Streitfall die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel gegeben.

Durch die Veräußerung in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung des Gebäudes hat der Kläger im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG selbständig und mit Gewinnerzielungsabsicht nachhaltig am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen.

a) Die - von den positiven Tatbestandsvoraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG im Streitfall allein zweifelhafte - Nachhaltigkeit der Betätigung ergibt sich, obwohl nur ein Objekt veräußert wurde, aus den vom Kläger in unbedingter Veräußerungsabsicht getätigten Einzelaktivitäten, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Kläger sei nachhaltig tätig geworden. Insbesondere die Errichtung eines großen Objektes -wie im Streitfall - erfordert so viele

Einzelaktivitäten, dass die Tätigkeit auch dann als nachhaltig anzusehen ist, wenn diese Einzelaktivitäten nur in ein einziges Werk einfließen (vgl. Kempermann, DStR 2002, 785). Dabei kann an dieser Stelle dahinstehen, ob im Streitfall der Entschluss zum Verkauf, wie vom Kläger vorgetragen, tatsächlich erst im September 1994 gefasst wurde, oder, wie vom Beklagten vermutet, bereits zu einem früheren Zeitpunkt, denn auch in den letzten Monaten der Bauphase erfordert ein Objekt dieser Größenordnung eine solche Vielzahl an Einzelaktivitäten, dass auch diese - dem Kläger als Auftraggeber zuzurechnenden - Tätigkeiten (vgl. BFH - Urteil vom 14.10.2002 VIII R 70/98, NV) geeignet sind, der Betätigung das Gepräge der Nachhaltigkeit zu geben. Da die Nachhaltigkeit im Streitfall bereits aus der Intensität der Betätigung folgt, kann ebenfalls dahinstehen, ob aus eventuellen Verkäufen der T - GmbH - so der Beklagte - auf eine Wiederholungsabsicht des Klägers bei der Veräußerung des streitigen Objektes geschlossen werden kann.

b) Die Betätigung des Klägers geht auch über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinaus. Die für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels erforderliche unbedingte Veräußerungsabsicht ergibt sich im Streitfall aus der Tatsache, dass der Kläger bereits während der Bauphase über seinen Architekten Verkaufsverhandlungen mit dem späteren Erwerber aufgenommen hat (vgl. BFH-Urteile vom 18.09.2002 X R 108/96, a.a.O. und X R 5/00, a.a.O.). Dies gilt unabhängig davon, ob man - wie der Beklagte - die Ansicht vertritt, dass stets und unwiderlegbar eine von vornherein bestehende unbedingte Veräußerungsabsicht anzunehmen ist, wenn der Veräußerungsentschluss, wie im Streitfall, noch während der Bauphase gefasst wird, oder ob man der Auffassung zuneigt, dass in einem solchen Fall eine widerlegbare Vermutung für das Vorliegen einer von vornherein bestehenden, unbedingten Veräußerungsabsicht spricht.

41

Die Auffassung, dass bei Fassen eines Verkaufsentschlusses noch während der Bauphase stets die Gewerblichkeit zu bejahen ist, scheint der 8. Senat des BFH zu vertreten, wenn er in seiner Entscheidung vom 9.12.2002 (VIII R 40/01 a.a.O.) ausführt, auch bei der Veräußerung nur eines Grundstücks sei von Gewerblichkeit auszugehen, wenn aufgrund objektiver Umstände zweifelsfrei feststehe, dass die Tätigkeiten, die in ihrer Gesamtheit das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllten, mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden seien. Da, wie oben ausgeführt, die Nachhaltigkeit auch bei einer Entschliebung zum Verkauf erst während der Bauphase regelmäßig zu bejahen ist, mit der Folge, dass die zur Nachhaltigkeit führenden Einzelaktivitäten ab diesem Zeitpunkt stets mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt werden, wäre in diesen Fällen generell die Gewerblichkeit zu bejahen.

42

Der Rechtsprechung des 10. Senates des BFH ist dies nach Ansicht des erkennenden Senates jedenfalls in dieser Stringenz nicht zu entnehmen (BFH-Urteile vom 18.9.2002 X R 5/00 a.a.O., X R 183/96 a.a.O. und X R 108/96 a.a.O.). Andererseits kann aus diesen BFH-Entscheidungen auch nicht geschlossen werden, dass die unbedingte Veräußerungsabsicht zu Beginn der Bauphase objektiv feststehen muss. Vielmehr spricht der 10. Senat des BFH generell von "Indizien", aus denen sich die von vornherein bestehende Veräußerungsabsicht ergibt. Hieraus folgt, so jedenfalls die Ansicht des erkennenden Senates, dass ein Verhalten des Steuerpflichtigen - wie im Streitfall der Beginn der Verkaufsverhandlungen noch während der Bauphase - nach den Regeln der Lebenserfahrung zu der Schlussfolgerung zwingt, dass von vornherein eine unbedingte Veräußerungsabsicht vorgelegen hat, wenn nicht eindeutige gegenteilige Anhaltspunkte dagegensprechen.

43

Solche eindeutigen Anhaltspunkte sind im Streitfall nicht ersichtlich. Der Vortrag des Klägers, er habe den Veräußerungsentschluss erst im September 1994 wegen eines unvorhergesehenen Finanzierungsbedarfes in der H-Gruppe gefasst, ist nicht geeignet, diese

44

Schlussfolgerung zu entkräften, denn konkrete Anlässe und Beweggründe für den Verkauf sind grundsätzlich unbeachtlich. Sie sagen nichts darüber aus, ob der Kläger nicht bereits unabhängig von seinen finanziellen Schwierigkeiten von vornherein die Absicht hatte, das Objekt zu veräußern. Insofern hat auch Herr M nur mitgeteilt, zu welchem Zeitpunkt und zu welchem Zweck der Kläger im September an ihn herangetreten ist.

Schließlich sind auch die vom Kläger vorgetragene langfristige Vermietung des Objekts sowie dessen langfristige Finanzierung keine derartigen Anhaltspunkte für eine bloße Vermögensverwaltung. Die Finanzierung war - laut Bescheinigung der finanzierenden Bank vom 4.9.1998 - zwar langfristig konzipiert, wurde aber jeweils nur kurzfristig in Anspruch genommen. Dementsprechend kann von der Art der Finanzierung gerade nicht auf eine fehlende Veräußerungsabsicht geschlossen werden. Was die langfristigen Mietverträge betrifft, so lassen sich Gewerbeobjekte - anders als Wohnhäuser - generell in vermietetem Zustand besser veräußern als leerstehend. Auch die langfristigen Mietverträge sind daher nicht geeignet, die Vermutung einer von vornherein bestehenden Veräußerungsabsicht zu entkräften. 45

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 46

4. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. 47