
Datum: 01.12.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 1103/99
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1201.11K1103.99.00

Tenor:

Unter Abänderung der Einkommensteuerbescheide 1991 und 1992 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 1991 und 1992 vom 15.01.1999 wird die Einkommensteuer 1991 auf 63.528 DM und die Einkommensteuer 1992 auf 84.936 DM festgesetzt; im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 61 % und der Beklagte zu 39 %.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten um die steuerliche Einordnung der Erlöse aus diversen Grundstücksverkäufen als Vorgänge auf der privaten Vermögensebene oder als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel).

2

Die Klägerin wurde in den Streitjahren (1991 – 1993) mit ihrem in 2001 verstorbenen Ehemann zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Herr führte bis 1992 ein Tiefbau-Einzelunternehmen und war in den Streitjahren Geschäftsführer der Tiefbau GmbH, an der die Klägerin zu 80 % und ihre Tochter zu 20 % beteiligt waren.

3

4

Die Eheleute erwarben die nachfolgenden Grundstücke zu hälftigem Miteigentum und veräußerten sie später:

	Grundstück	Art/Nutzung	Kauf	Kaufpreis DM	Verkauf	Vk-Preis DM
1	O	EFH	05.02.1988	250.000	19.09.1990	250.000
2	A	unbebaut	06.07.1990	50.000	19.09.1990	50.000
3	H +	Doppel-EFH	19.09.1990	200.000	14.10.1992	600.000
4	B	EFH	19.09.1990	200.000	04.12.1995	2.400.000
5	C	unbebaut	08.12.1991	120.000	03.06.1996	250.000

5

Die Grundstücke 2 und 5 waren im Zeitpunkt des Verkaufs unbebaut, das Grundstück 5 wurde ab 1993 verpachtet, zuvor lag es brach.

6

Das Grundstück 1 war im Zeitpunkt des Erwerbs mit einem Einfamilienhaus bebaut und war von den Eheleuten bereits vor dem Erwerb zu eigenen Wohnzwecken angemietet worden. Nach dem Verkauf des Objekts zogen sie in eine Wohnung des neu erworbenen Hausgrundstücks 4 um.

7

Das Grundstück H..... war vom Veräußerer mit einem Doppelhaus bebaut worden. Eine sich in den Einheitswertakten des Beklagten befindende Bescheinigung über die Bauzustandsbesichtigung durch die Stadt datiert vom 29.05.1989. Mit Teilungsgenehmigung vom 12.06.1991 teilten die Eheleute das Grundstück H und zu Gunsten des angrenzenden Grundstücks B (Grundstück 4). Dabei wurde ein Teil des unbebauten Bereichs des Grundstücks H und dem Grundstück B einverleibt. Die Doppelhäuser waren von der Teilung nicht betroffen und verblieben auf einem einheitlichen Grundstück, erhielten jedoch im Zuge der Teilung statt der bisherigen einheitlichen Hausnummer . die Hausnummern . und Das mit den Häusern bebaute Flurstück erhielt nach der Teilung die Nr. 1288. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Teilungsgenehmigung mit anhängender Skizze, die sich in den Einheitswertakten des Beklagten befindet, Bezug genommen. Bis zum Verkauf vermieteten die Eheleute dieses Objekt.

8

Das Grundstück Nr. 4 war im Zeitpunkt des Erwerbs durch die Eheleute mit einem Einfamilienhaus bebaut. Nach dem Kauf bauten diese es in ein Mehrfamilienhaus mit 6 Wohnungen um. Die 6 Wohnungen wurden seit Fertigstellung des Umbaus Mitte des Jahres 1992 wie folgt genutzt: Die Eheleute bewohnten mit den beiden Schwiegermüttern eine Wohnung, die eine anteilige Wohnfläche an der Gesamtwohnfläche von 30 % hatte. Je eine Wohnung war an ihre Töchter, die weiteren 3 Wohnungen anderweitig vermietet.

9

Bei 2 der 3 fremdvermieteten Wohnungen und bei den beiden an die Töchter vermieteten Wohnungen schlossen die Eheleute mit den Mietern unbefristete Mietverträge. Der Mietvertrag für die dritte, fremdvermietete Wohnung war bis zum 31.12.1994 befristet.

10

Auf den Inhalt der Kopien der Mietverträge (Blatt 101 – 125 GA) wird verwiesen.

11

Die Grundstücke 1 und 2 wurden in 1990 an den früheren Verkäufer des Grundstücks 1, Herrn, zum Kaufpreis von 250.000 DM bzw. 50.000 DM veräußert. Gleichzeitig

12

erwarben die Eheleute von Herrn die Grundstücke H und und B für insgesamt 400.000 DM, wovon laut Notarvertrag vom 19.09.1990 jeweils 200.000 DM auf das Grundstück B und H und... entfallen sollten. Auf die Kopien der die vorgenannten Grundstücksgeschäfte betreffenden Notarverträge wird Bezug genommen (Bl. 170 ff. GA).

Die in den Streitjahren erfolgten Grundstücksverkäufe waren aus den Steuererklärung der Eheleute nicht ersichtlich. 13

Anlässlich der Betriebsprüfung des Einzelunternehmens des Herrn nahm der Betriebsprüfer Kenntnis von den diversen Grundstücksgeschäften der Eheleute und bezog sie in die Betriebsprüfung mit ein. Im Betriebsprüfungsbericht vom 20.12.1996 vertrat er die Auffassung, dass es sich bei den Grundstücksgeschäften um einen gewerblichen Grundstückshandel handle. Bereits durch den Verkauf der Objekte 3-5 sei die von der Rechtsprechung zur Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von einem gewerblichen Grundstückshandel entwickelte Drei-Objekt-Grenze überschritten worden. Eine tatsächliche Fruchtziehung habe nur sehr eingeschränkt stattgefunden, es müsse daher für alle Objekte von einer von Anfang an bestehenden zumindest bedingten Veräußerungsabsicht ausgegangen werden. Der Vortrag der Steuerpflichtigen, die Objekte teilweise aufgrund einer finanziellen Notlage veräußert zu haben, stehe nach der Rechtsprechung der Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht nicht entgegen. Gleiches gelte, soweit argumentiert werde, dass die Grundstücke 1 und 2 zum ursprünglichen Kaufpreis an den ehemaligen Verkäufer zurückübertragen worden seien und daher keine Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe. Es gebe nämlich Anzeichen dafür, dass Wertsteigerungen anderweitig ausgeglichen worden seien. Ein Ausgleich dafür könne im Kaufpreis des gleichzeitig mitveräußerten Inventars oder aber im zu niedrigen Kaufpreis der vom Käufer der betreffenden Grundstücke zeitgleich auf die Eheleute übertragenen Grundstücke 3 und 4 liegen. Der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels stehe auch nicht der Vortrag der Steuerpflichtigen entgegen, diese Grundstücke seien nur einer Person zum Verkauf angeboten worden. Damit werde das Vorliegen der Voraussetzung der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in Zweifel gezogen. Dies treffe jedoch nicht zu, da die Rechtsprechung es ausreichen lasse, wenn die Verkaufsabsicht ggf. nur einem kleinen Kreis von Personen – unter Umständen auch nur einer Person – bekannt werde und der Verkäufer damit rechnen könne, seine Verkaufsabsicht werde sich herumsprechen. 14

Vom Vorliegen der Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels ausgehend, ermittelte der Betriebsprüfer für das im Streitjahr 1992 verkaufte Grundstück 3 einen Gewinn vor Berücksichtigung der Gewerbesteuerrückstellung von 240.000 DM. Dabei nahm er mangels anderweitiger Angaben z.T. im Schätzungswege nachträgliche Herstellungskosten für den Umbau der Objekte 3 und 4 i.H.v. 1.800.000 DM an. Diese teilte er auf die beiden Objekte im Verhältnis der erzielten Veräußerungserlöse auf (20 % für Objekt 3, 80 % für Objekt 4). AfA berücksichtigte er dabei nicht, als Gewerbesteuer-Rückstellung setzte er 28.600 DM an. Hinsichtlich des weiteren Inhalts des Berichts wird auf dessen Ausfertigung in den Steuerakten des Beklagten verwiesen. 15

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und änderte mit Bescheid vom 17.04.1997 den Einkommensteuerbescheid 1992 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO). Gleichzeitig erließ er einen Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1992 und berücksichtigte darin einen Gewinn aus Gewerbebetrieb i.H.v. 211.400 DM. 16

Mit dem gegen diese Bescheide gerichteten Einspruch machten die Eheleute u.a. geltend, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege. Zudem erklärten sie Einkünfte aus Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung nach. Die nacherklärten 17

Vermietungseinkünfte, die sich im Einzelnen aus den nachgereichten Anlagen V ergeben, stellen sich zusammengefasst wie folgt dar:

1991	<u>Einnahmen</u>	<u>AfA</u>	<u>sonstige Werbungskosten</u>
Objekt 3: H	24.800	1.346	1.734
Objekt 4: B	-		55.347
1992	<u>Einnahmen</u>	<u>AfA</u>	<u>sonstige Werbungskosten</u>
Objekt 3: H	22.000	1.346	8.571
Objekt 4: B	27.979	89.098	109.521
1993	<u>Einnahmen</u>	<u>AfA</u>	<u>sonstige Werbungskosten</u>
Objekt 4: B	113.040	91.889	87.896
Objekt 5 C	30.792		180

18

Bei den Werbungskosten für das Objekt 4 setzte die Eheleute in den Jahren 1992 und 1993 70 % der vorgenannten Aufwendungen an; mit dem Kürzungsbetrag von 30 % sollte der auf die eigengenutzte Wohnung entfallende Anteil abgegolten sein.

19

Mit nach § 173 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO geänderten Einkommensteuerbescheiden vom 10.06.1998 (für 1991) und vom 18.06.1998 (für 1992 und 1993) berücksichtigte der Beklagte die Zinseinnahmen. Die nacherklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigte er nur hinsichtlich der Objekte H (für 1991 und 1992) und des Objektes C (für 1993). Die erklärten vorweggenommenen Werbungskosten und Verluste aus dem Objekt B berücksichtigte er dagegen nicht. Die Bescheide machte er zum Gegenstand des laufenden Einspruchsverfahrens.

20

Durch Einspruchsentscheidung vom 15.01.1999 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

21

Mit der hiergegen erhobenen Klage wiederholt die Klägerin, dass es sich bei der Veräußerung der Objekte 1 – 5 um Vorgänge auf der privaten Vermögensebene gehandelt habe. Die Einkünfte aus der Vermietung bzw. Verpachtung der Grundstücke seien den Einkünften aus § 21 EStG zuzurechnen.

22

Der vom Beklagten angenommene gewerbliche Grundstückshandel müsse schon daran scheitern, dass nicht innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Kauf und Verkauf mehr als 3 Objekte veräußert worden seien. Damit trete die Indizwirkung, die der Verkauf von mehr als 3 Grundstücken in diesem Zeitraum nach der Rechtsprechung entfalte, nicht ein. Auch sonstige besondere Gründe seien nicht ersichtlich, die auch bei einem Verkauf von weniger als 4 Grundstücken zu einem gewerblichen Grundstückshandel führen könnten.

23

Zwar seien zwischen 1990 und 1995 die Objekte 1 – 4 veräußert worden und alle diese Objekte seien auch innerhalb eines Zeitraumes von 5 Jahren nach ihrer Anschaffung veräußert worden, doch seien die Objekte 1 und 2 nicht als "Zählobjekte" im Sinne der von der Rechtsprechung entwickelten Drei-Objekt-Grenze anzusehen.

24

Käufer und Verkäufer seien bei diesen Objekten identisch gewesen. Der ehemalige Verkäufer sei an die Eheleute herangetreten und habe den Verkaufsvorgang aus rein persönlichen Interessen rückgängig machen wollen. Die Familie habe nie die Absicht gehabt, den O zu veräußern, da sie dort bereits seit zehn Jahren gewohnt habe und das Haus durch den Erwerb in 1988 zum festen und gesicherten Familiensitz habe machen wollen. Lediglich aufgrund der Bitten des Herrn, von dem das Grundstück ehemals erworben worden sei, sei in einen Tausch von Grundstücken, nämlich der Grundstücke 1 und 2 gegen die Grundstücke 3 und 4, eingewilligt worden. Es fehle somit schon an den für den gewerblichen Grundstückshandel notwendigen Merkmalen der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und der Gewinnerzielungsabsicht. Eine Verkaufsabsicht der Grundstücke 1 und 2 habe nicht vorgelegen; niemand außer den Beteiligten habe von diesem Grundstücksverkauf vor Vollzug erfahren. Auch eine Gewinnerzielungsabsicht lasse sich nicht feststellen, da die Grundstücke zum ehemaligen Kaufpreis wieder veräußert worden seien. Bei der Veräußerung des Objekts 4 sei nur ein einziger Käufer angesprochen worden, so dass es hier am für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels notwendigen Merkmal der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehle. Die Eheleute hätten hierzu einen Bekannten angesprochen, der schon immer an diesem Haus interessiert gewesen sei. Bei den Verkäufen der Grundstücke 1, 2 und 4 müsse somit die Gewerblichkeit verneint werden. Da das Doppelhaus auf dem Grundstück 3 als ein Objekt gelte, greife bei den verbleibenden Objekten 3 und 5 mangels Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze die Indizwirkung für einen gewerblichen Grundstückshandel nicht mehr.

25

Auch eine bedingte oder unbedingte Veräußerungsabsicht sei für diese Grundstücke auszuschließen. Diese und das Grundstück 4 seien von den Eheleuten aufgrund einer nach dem Kauf eingetretenen wirtschaftlichen Notlage veräußert worden. Herr sei bis 1992 Inhaber eines Einzelunternehmens, Geschäftsführer der Tiefbau GmbH und Gesellschafter der KG gewesen. Alle Firmen seien zwischen 1992 und 1996 in finanzielle Bedrängnis geraten. Die Grundstücksverkäufe seien unerlässlich gewesen, um den Konkurs der Tiefbau GmbH und den damit verbundenen Konkurs der Eheleute abzuwehren.

26

Bei dem Objekt 4, bei dem ein gewerblicher Grundstückshandel schon mangels Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ausscheide und bei dem zusätzlich auch keine Veräußerungsabsicht aufgrund des Verkaufs in der wirtschaftlichen Notlage vorhanden sei, fehle es auch aus einem weiteren Aspekt an einer Veräußerungsabsicht. Das Objekt sei von den Eheleuten mit der Absicht bebaut worden, dies als Familiensitz einzurichten. Eine Fremdveräußerung sei nicht beabsichtigt gewesen. Dies ergebe sich insbesondere auch aus der Lage und der Art der Bebauung, der Ausstattung und der Verwendung.

27

Zum Zeitpunkt des Erwerbs sei das Grundstück mit einem kleinen Einfamilienhaus bebaut gewesen. Die Eheleute hätten dieses ausgebaut, aufgestockt und einen neuen Wohntrakt angebaut sowie ein Carport errichtet. Die Aufteilung und die Innenausstattung der Wohnung der Eheleute sowie der Wohnungen der beiden Töchter zeige, dass es sich hierbei um eine Ausstattung gehandelt habe, die auf den persönlichen Geschmack der Eheleute zugeschnitten gewesen sei und auf langfristige Eigennutzung hingezielt habe. Die aufwendige Ausstattung, Stuckarbeiten etc. bestätigten dies. Diesbezüglich legte die Klägerin Fotos der Innenausstattung und einen Lageplan des Gebäudes vor, auf die Bezug genommen wird (Bl. 90 ff. GA).

28

Bis auf den mit Herrn Dr. geschlossenen Mietvertrag seien alle übrigen Mietverträge unbefristet gewesen. Der Mietvertrag mit Herrn Dr. sei zunächst befristet gewesen, vor

29

Ablauf der Befristung jedoch in einen unbefristeten Mietvertrag umgewandelt worden. Aus der langfristigen Vermietung ergebe sich ein Indiz gegen eine Veräußerungsabsicht. Gleiches gelte für die vorgenommene langfristige Finanzierung. Dies ergebe sich aus dem vorliegenden Kreditvertrag mit der Volksbank (Bl. 127 GA). Auch wäre bei einer von Anfang an geplanten Veräußerung des Objekts die Aufteilung des Grundstücks in Eigentumswohnungen von Vorteil gewesen, da man dann einen höheren Veräußerungserlös hätte erzielen können.

Handele es sich damit nach allen möglichen Gesichtspunkten um Vorgänge auf der privaten Vermögensebene, so müssten die Einkünfte aus der Vermietung der Objekte, soweit dies bislang nicht geschehen sei, den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugerechnet werden. 30

Selbst wenn man mit dem Beklagten einen gewerblichen Grundstückshandel annehme, so müssten bezüglich des Objektes Birkenweg die Zinsen zur Finanzierung, die Grundsteuer und Versicherungen i.H.v. 55.347 DM als Betriebsausgaben in 1991 Berücksichtigung finden. Ebenso müsse der Verlust aus der ab 1992 erfolgten Vermietung des Objekts in 1992 gewinnmindernd berücksichtigt werden. 31

Die Klägerin beantragt, 32

die angefochtenen Einkommensteuerbescheide abzuändern und den Gewerbesteuerermessbetragsbescheid aufzuheben und einen gewerblichen Grundstückshandel zu verneinen mit der Maßgabe, dass die in den Anlagen V enthaltenen Einkünfte, ggf. hilfsweise als Betriebsausgaben, berücksichtigt werden. 33

Der Beklagte beantragt, 34

die Klage mit der Maßgabe abzuweisen, die Einkünfte – mit Ausnahme der AfA - entsprechend den Anlagen V als gewerbliche Einkünfte anzusetzen. 35

Hinsichtlich der Argumente für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels verweist der Beklagte auf die Ausführungen in Tz. 11 – 17 des Bp-Berichts. Zusätzlich werde die dort zum Ausdruck gebrachte Rechtsauffassung noch durch nachfolgende Argumente bestätigt: 36

Das Objekt Nr. 3 sei mit einem erheblichen Gewinn veräußert worden. Dies bestätige die Absicht der Wertschöpfung. Diesbezüglich habe der BFH auch bei einem Verkauf von nur 3 Eigentumswohnungen einen gewerblichen Grundstückshandel angenommen, weil der Gedanke der Wertschöpfung im Vordergrund gestanden habe. Bezüglich des im Jahr 1996 veräußerten Grundstücks Nr. 5 hätten die Kläger keine Ausführungen zur Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gemacht. Es könne davon ausgegangen werden, dass auch diesbezüglich eine solche uneingeschränkt zu bejahen sei. 37

Von wem die Initiative zum Verkauf der Grundstücke ausgegangen sei, sei nicht mehr nachprüfbar. Objektiv sprächen die Aktivitäten der Kläger für ein Interesse und Initiativen ihrerseits. Wie bereits im Bp-Bericht unter Tz. 17 ausgeführt, genüge es aber, wenn die Verkaufsabsicht unter Umständen nur einer Person bekannt sei. Inwieweit bezüglich der Grundstücke 1 und 2 Gewinnerzielungsabsicht bestanden habe und tatsächlich Gewinne erzielt worden seien, lasse sich letztlich kaum nachprüfen, insbesondere unter dem Aspekt, dass der vertragliche Kaufpreis nicht als schlüssig angesehen werden könne. Ohne entsprechende eigene Vorteile dürften die Kläger auch kaum dem vorgetragenen Wunsch 38

des Herrn entsprochen haben. Den Ausführungen der Klägerin zur Nachhaltigkeit bzw. zu den Verkaufsabsichten könne nicht gefolgt werden. Gerade bei dem Grundstück A sei die Veräußerung bereits einige Monate nach dem Kauf erfolgt. Die tatsächlich erfolgten Verkäufe ließen objektiv zumindest auf eine bedingte Veräußerungsabsicht und auf einen einheitlichen Betätigungswillen schließen. Bei den Grundstücken des Tauschgeschäftes handle es sich gleichwohl um zählbare Objekte. Dass gleichzeitig vom Erwerber ein anderes Grundstück erworben worden sei, stehe dem nicht entgegen. Dies gelte insbesondere für das Grundstück Nr. 2, welches erst kurz vorher angeschafft worden sei. Bei dem Grundstück Nr. 3 seien die beiden Doppelhaushälften als 2 Zählobjekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze anzusehen. Damit verblieben insgesamt wenigstens 4 verkaufte Objekte.

Ein Ansatz der Verluste aus der Vermietung des Objekts B sei deshalb nicht in Betracht gekommen, weil unklar gewesen sei, ob dieses Objekt in den Streitjahren überhaupt vermietet worden sei. So sei im Kaufvertrag vom 04.12.1995 festgehalten gewesen, dass alle "derzeitig von ihnen und ihrer Familie (Schwiegermutter bzw. Mutter) bewohnten Räumlichkeiten geräumt und dem Käufer zur Verfügung zu stellen" seien. Von weiteren Miet- oder Pachtverhältnissen sei nicht die Rede gewesen. Auch während der Betriebsprüfung hätten sich keine Hinweise auf entsprechende Mieteinnahmen oder Verträge ergeben. Insbesondere hätten die Kläger entsprechende Unterlagen sowie die Berechnung des Aufteilungsmaßstabes auch nach besonderer Aufforderung im Einspruchsverfahren nicht vorgelegt. 39

Hinsichtlich der zunächst streitigen Frage, ob und in welchem Umfang überhaupt eine Vermietung der verkauften Objekte erfolgt sei, ist in der mündlichen Verhandlung Einigkeit auf Grundlage der im Klageverfahren vorgelegten Mietverträge erzielt worden. 40

Entscheidungsgründe 41

Die Klage ist teilweise begründet. 42

Soweit der Beklagte hinsichtlich der Veräußerung der Grundstücke 1 bis 5 dem Grunde nach von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen ist, sind die angefochtenen Bescheide nicht rechtswidrig und ist die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt. 43

Ein gewerblicher Grundstückshandel und damit ein Gewerbebetrieb liegt nach Maßgabe der §§ 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) und 2 Abs. 1 Gewerbesteuergesetz (GewStG) in der für die Streitjahre geltenden Fassung bei einer selbständigen nachhaltigen Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, vor, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Die Rechtsprechung hat zusätzlich das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl II 2002, 291; vom 03.07.1995 GrS 1/93, BStBl II 1995, 617; vom 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751). 44

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. 45

Die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und 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 46

Vordergrund tritt (BFH-Urteil vom 13.08.2002 VIII R 14/99, BStBl II 2002, 811; vgl. BFH-Beschlüsse in BStBl II 2002, 291 und in BStBl II 1995, 617).

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat die Rechtsprechung die sog. Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Sie besagt, dass in der Regel kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen ist, desto weniger ist anzunehmen, dass der Zweck der Vermögensmehrung durch Umschichtung (Ausnutzung substantieller Vermögenswerte) im Vordergrund steht. Eine zahlenmäßige Begrenzung auf drei Wohneinheiten trägt der gebotenen Vereinfachung Rechnung (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2002, 811 und BFH-Beschluss in BStBl II 2002, 291, jeweils m.w.N.). Werden innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs – in der Regel fünf Jahre – zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier solcher 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 ankommt (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2002, 811 und BFH-Beschluss in BStBl II 2002, 291, jeweils m.w.N.).

Nach diesen Grundsätzen, denen der Senat folgt, kann im Streitfall grundsätzlich von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, da die Eheleute mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs veräußert haben.

Bei den Grundstücken 1 bis 4 besteht ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Anschaffung und Veräußerung. Das zwischen Anschaffung und Veräußerung des Grundstücks 4 mehr als fünf Jahre liegen ist unerheblich. Die bei Erwerb auf dem Grundstück vorhandene Bebauung wurde umfangreich erweitert und Mitte 1992 fertiggestellt. Maßgeblich für die Voraussetzung des zeitlichen Zusammenhangs kann diesbezüglich nur der Abstand zwischen Fertigstellung des Umbaus und dem Verkauf sein. Dieser beträgt jedoch weniger als vier Jahre. Hinsichtlich des Grundstücks 5 ist die geringfügige Überschreitung des Fünf-Jahres-Zeitraumes von wenigen Monaten ebenfalls unbeachtlich, da dieser Zeitraum keine starre zeitliche Begrenzung markiert (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.2004 XI R 25/03, BFH/NV 2004, 1399). Auch wurden alle fünf Objekte innerhalb eines kurzen Zeitraumes veräußert. Unschädlich ist wiederum, dass der Verkauf der Grundstücke 4 und 5 kurze Zeit nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraumes erfolgte, da auch insoweit der Fünfjahreszeitraum keine starre Grenze darstellt, sondern es ausreichend ist, dass die Objekte innerhalb eines Zeitraumes von etwa 5 Jahren veräußert wurden (vgl. BFH-Urteil vom 15.06.2004 VIII R 7/02, BFH/NV 2004, 1316).

Die bei den letztgenannten Objekten vorliegende geringfügige Überschreitung des Fünf-Jahres-Zeitraumes kann lediglich zu der Wertung führen, dass sich die vom zeitlichen Zusammenhang ausgehende Indizwirkung hinsichtlich des Vorliegens einer bedingten Veräußerungsabsicht abschwächt und ggf. durch andere Anhaltspunkte ergänzt werden muss (vgl. vgl. BFH-Urteile vom 18.09.2002 X R 28/00, BStBl. II 2003, 133 m.w.N und vom 14.11.1995 VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466). Solche anderen Anhaltspunkte, die insbesondere bei Branchennähe der Kläger gegeben sein können (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 1316 und in BFH/NV 1996, 466), sind im Streitfall vorhanden. Herr war als Inhaber einer Tiefbau-Einzelfirma und als Geschäftsführer einer Tiefbau-GmbH hauptberuflich im Baubereich tätig. Die Klägerin war als Mehrheits-Gesellschafterin dieser GmbH ebenfalls in der Baubranche tätig. Bei den Eheleuten spricht damit wegen ihres tieferen Einblicks in das Baugewerbe eine größere Wahrscheinlichkeit dafür, dass sie die Objekte in bedingter Veräußerungsabsicht erwarben als bei nicht auf diesem Gebiet tätigen

Steuerpflichtigen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 466).

Hinsichtlich der veräußerten fünf Objekte lagen auch die für die Annahme der Gewerblichkeit notwendigen Voraussetzungen der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und der Gewinnerzielungsabsicht vor: 51

Die Veräußerung der Grundstücke 1 und 2 erfolgte entgegen der Auffassung der Klägerin mit Gewinnerzielungsabsicht. Zwar hat der BFH in mehreren Urteilen entschieden, dass Objekte, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, nicht in die Betrachtung, ob die Drei-Objekt-Grenze überschritten ist, einzubeziehen seien (vgl. BFH-Urteile vom 23.07.2002 VIII R 19/01, BFH/NV 2002, 1571 und vom 18.09.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238 und BFH-Beschluss vom 02.02.2000 X B 83/99, BFH/NV 2000, 946). Dabei hatte der BFH jedoch immer die unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Weitergabe der Grundstücke an Verwandte und Freunde vor Augen (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.1996 IV R 74/95, BStBl. II 1996, 599) und betont, dass es für die Frage des Vorliegens der Gewinnerzielungsabsicht auf den Zeitpunkt des Erwerbs durch den Steuerpflichtigen ankomme (BFH-Beschluss in BFH/NV 2000, 946). Die Frage der Gewinnerzielungsabsicht ist als inneres Merkmal aufgrund von äußeren Indizien zu bestimmen. Dabei besteht für entgeltliche Veräußerungen an fremde Dritte – wie im Streitfall – grundsätzlich die Vermutung, dass diese mit Gewinn veräußert werden sollten. Der Vortrag des Klägers, die Grundstücke seien zu den ursprünglichen Anschaffungskosten veräußert worden, steht daher der Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht bei Erwerb der Grundstücke nicht entgegen. Vielmehr spricht die Tatsache, dass die Eheleute im Gegenzug vom Käufer der Grundstücke 1 und 2 die Grundstücke 3 und 4 erworben haben, zusätzlich für eine Gewinnerzielungsabsicht. Denn sie haben für beide Grundstücke einen auffällig niedrigen Kaufpreis bezahlt. Für das mit einem Doppelhaus bebaute Grundstück 3 bezahlten sie 200.000,00 DM, für das mit einem, wenn auch altem Einfamilienhaus bebaute Grundstück 4 zahlten sie 200.000,00 DM. Bei beiden Grundstücken erzielten die Eheleute bei der späteren Veräußerung beachtliche Veräußerungsgewinne. Damit liegt die Annahme nahe, dass eine von Anfang an bestehende Gewinnerzielungsabsicht bezüglich der Grundstücke 1 und 2 auch noch im Zeitpunkt des Verkaufs fortwirkte und tatsächlich auch ein Gewinn erzielt wurde. Dieser spiegelt sich zwar nicht im erlangten Kaufpreis für die Grundstücke 1 und 2, jedoch im sehr niedrigen gezahlten Kaufpreis für die Grundstücke 3 und 4 wieder. Jedenfalls kann insoweit nicht die Vermutung für eine Gewinnerzielungsabsicht bei Verkäufen unter fremden Dritten widerlegt werden. 52

Auch geht der Vortrag der Klägerin fehl, die Grundstücke 1, 2 und 4 seien nicht in die Betrachtung der Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen, da keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliege. 53

Für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist es ausreichend, dass die Verkaufsabsichten nur einem kleinen Kreis von Personen – u. U. auch nur einer einzigen Person - bekannt werden und der Verkäufer damit rechnet, die Verkaufsabsicht werde sich herumsprechen. Demgemäss ist auch der Verkauf von Wohnungen an Bekannte oder Angehörige ausreichend. Entscheidend ist, ob der Verkäufer bereit gewesen wäre, die Grundstücke an einen anderen Käufer zu veräußern, wenn der Verkauf an den ursprünglich vorgesehenen Käufer nicht zu Stande gekommen wäre. Hiervon ist unter normalen Umständen auszugehen (vgl. BFH-Beschluss vom 21.03.2000 IV B 64/99, BFH/NV 2000, 1329 m.w.N.). Bei Berücksichtigung dieser Grundsätze ist im Streitfall die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht dadurch ausgeschlossen, dass das Grundstück 1 an den ursprünglichen Verkäufer verkauft worden ist. Auch soweit man der Klägerin dahingehend folgen möchte, dass die Initiative für den Verkauf vom ehemaligen Verkäufer 54

und nicht von ihrem Ehemann ausgegangen sei, ist damit nicht widerlegt, dass nicht auch ansonsten bei sich bietender Gelegenheit eine Veräußerung stattgefunden hätte. Hierfür spricht insbesondere, dass auch die für die Grundstücke 1 und 2 erworbenen Grundstücke 3 und 4 kurz nach dem Erwerb wieder veräußert worden sind. Soweit die Klägerin behauptet, auch dass Grundstück 2 sei an den ursprünglichen Verkäufer verkauft worden, ist dies den Kaufverträgen (vgl. Bl. 192 ff. und 175 ff. GA) nicht zu entnehmen. Danach haben die Eheleute das Grundstück von einem Herrn erworben und an Herrn veräußert. Selbst bei einem Verkauf an den ursprünglichen Verkäufer wäre nach den vorherigen Ausführungen eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gegeben.

Gleiches gilt für das Objekt 4, soweit die Klägerin vorträgt, dass auch hier eine Veräußerung an einen Bekannten erfolgt sei und auch nur dieser angesprochen worden sei. Auch hier besteht die Vermutung, dass bei Scheitern dieses Verkaufs das Objekt anderweitig am Markt angeboten worden wäre. 55

Insoweit weiter geltend gemacht wird, dass die Objekte 3 und 4 aufgrund einer wirtschaftlichen Notlage veräußert worden seien, ist dies grundsätzlich unbeachtlich. Denn die Motive, die die Veräußerung veranlasst haben, sind ohne Bedeutung, da sie grundsätzlich nichts darüber aussagen, ob nicht auch aus anderen Gründen eine Verkaufsbereitschaft bestanden hätte (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1399). 56

Die damit vorliegend überschrittene Drei-Objekt-Grenze lässt auf eine von Beginn an bestehende (bedingte) Veräußerungsabsicht schließen. 57

Wenn es sich bei der Drei-Objekt-Grenze und dem zeitlichen Zusammenhang der Veräußerungen auch um sehr gewichtige Indizien für oder gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht handelt, so kommt es auf diese Indizienmerkmale dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen – ganz besonderen – Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. Dies hat zur Folge, dass auch bei einem Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze und einem zeitlichen Zusammenhang der Veräußerungen ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen ist, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Dabei ist nicht auszuschließen, dass die Umstände im Einzelfall derartig gewichtig erscheinen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung zukommt (BFH-Beschluss vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291). 58

Kein besonderer Umstand im vorgenannten Sinne ist die von der Klägerin für die Objekte 1 und 4 vorgetragene Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken. Zwar rechnet der BFH Grundstücke, die über einen Zeitraum von mehr als fünf Jahren eigengenutzt werden grundsätzlich dem Privatvermögen zu, jedoch gilt dieser Grundsatz nicht bei Objekten die – wie im Streitfall – über einen geringeren Zeitraum eigengenutzt werden, sofern für den Verkauf nicht "offensichtliche Sachzwänge" vorliegen (vgl. BFH-Urteil in BStBl. II 2003, 133 m.w.N.). 59

Das Objekt 1 bewohnten die Klägerin und ihr Ehemann nach eigenem Vortrag im Zeitpunkt des Erwerbes schon seit mehr als zehn Jahren, jedoch kommt es nicht auf den Zeitraum der Eigennutzung als Mieter, sondern auf den Zeitraum der Eigennutzung als Eigentümer an, da der maßgebliche Moment für die Beurteilung der Frage nach einer von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht der Zeitpunkt des Erwerbs des Objekts ist. Da die Klägerin und ihr Ehemann das Objekt aber nach dem Erwerb lediglich gut 2 ½ Jahre eigengenutzt habe und keine offensichtlichen Sachzwänge für den Verkauf vorgetragen, kann 60

im Streitfall die Selbstnutzung die Indizwirkung der Objektanzahl und des zeitlichen Zusammenhangs nicht erschüttern. Kein Sachzwang im vorgenannten Sinne ist, dass der Erwerber des Grundstückes an die Eheleute herangetreten ist und um einen Verkauf gebeten hat. Denn sie hätten ohne offensichtliche Nachteile die Möglichkeit gehabt, diese Bitte auszuschlagen und unterlagen somit keinem (Sach-) Zwang zum Verkauf.

Bezüglich des Objektes 4 reicht der Anteil der Eigennutzung durch die Klägerin und ihren Ehemann ebenfalls nicht aus, um die bislang bestehende Indizlage für einen gewerblichen Grundstückshandel zu widerlegen. Auch hier haben die Eheleute das Objekt nach Erwerb und Fertigstellung des Umbaus in 1992 nicht länger als fünf Jahre selbst bewohnt. Zudem betraf die Selbstnutzung nur eine von sechs Wohnungen. Die restlichen waren vermietet. In bezug auf das Gesamtobjekt war die Selbstnutzung nur von untergeordneter Bedeutung und kann nicht als "ganz besonderer" gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechender Umstand gewertet werden. Dem steht auch nicht entgegen, dass nach dem Vortrag der Klägerin das Objekt zu einem Familienwohnsitz ausgebaut worden sei und die Ausstattung auf den persönlichen Geschmack der Eheleute und eine langfristige Eigennutzung hingeeht hätte. Zwar kann der Ausbau und die Ausgestaltung des selbstgenutzten Eigenheims gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen, wenn sie auf die eigenen Bedürfnisse des Klägers besonders zugeschnitten und unter Außerachtlassung von Renditeerwägungen vorgenommen wurde (vgl. BFH-Urteil in BStBl. II 2003, 245), jedoch sind die von der Klägerin vorgetragenen Ausstattungsmerkmale (aufwendige Ausstattung, Stuckarbeiten) auch für potenzielle Käufer, die eine gehobene Ausstattung bevorzugen, von Interesse. Dies spiegelt sich letztlich auch in der Höhe des bei der Veräußerung des Objekts erzielten Gewinnes wieder.

61

Gegen eine Veräußerungsabsicht spricht auch nicht die Vermietung der übrigen Wohnungen des Objekts 4 und die Finanzierung des Objekts. Soweit der BFH entschieden hat, dass gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht der Abschluss von langfristigen, d. h. auf die Dauer von mindestens fünf Jahren angelegten, Mietverträgen sprechen könne (vgl. z. B. BFH-Urteil in BStBl. II 2003, 245 m.w.N.), so kann diese Rechtssprechung vorliegend keine Anwendung finden, da keiner der Mietverträge auf einen solch langen Zeitraum abgeschlossen worden ist. Vier der fünf Mietverträge wurden auf unbestimmte Zeit geschlossen, das Mietverhältnis mit dem Mieter wurde zunächst auf zwei Jahre befristet und danach auf unbestimmte Zeit verlängert. Sind die Mietverträge damit lediglich auf unbestimmte Dauer abgeschlossen, so kann von einer langfristigen Vermietung nicht ausgegangen werden (vgl. BFH-Beschluss vom 27.10.2003 X B 30/03, BFH/NV 2004, 194 m.w.N.).

62

Auch eine langfristige Finanzierung ist kein Indiz gegen eine von Anfang bestehende Veräußerungsabsicht, da die bei einer langfristigen Vermietung erzielbaren günstigeren Zinskonditionen an einen potenziellen Erwerber weitergegeben werden können.

63

Ebenso greift das Argument der Klägerin, bei einer Verkaufsabsicht hätten sich durch die Umwandlung des Objektes 4 in Wohnungs- und Teileigentum günstigere Verkaufskonditionen erzielen lassen, nicht. Die getrennte Veräußerung der dann aufgeteilten Einheiten hätte u. U. sogar längere Zeit beansprucht als der Verkauf des ungeteilten Gesamtobjekts. Wie die raschen Verkäufe der Objekte 1 bis 4 vermuten lassen, kam es den Eheleuten aber gerade auf eine möglichst schnelle Veräußerung an.

64

Die hinsichtlich des Objekts 3 aufgeworfene Frage, ob das Doppelhaus als ein Zählobjekt i.S.d. Drei-Objekt-Grenze behandelt werden müsse, oder ob insoweit zwei Objekte vorlägen,

65

kann vorliegend offen bleiben. Die Klägerin hat insoweit auf das BFH-Urteil vom 14.10.2003 (IX R 56/99, BStBl II 2004, 227; offengelassen in BFH-Urteil vom 03.08.2004 X R 40/03, bislang nv, s. Homepage des BFH unter "Entscheidungen") hingewiesen, wonach zwei Doppelhaushälften auf ungeteiltem Grundstück ein Zählobjekt darstellten. Da im Streitfall aber auch bei einfacher Zählung dieses Objekts ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, kommt es auf diese Frage nicht an.

Es sind letztlich keine Anhaltspunkte ersichtlich, die die Indizien der Objektanzahl und des engen zeitlichen Zusammenhangs und damit die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels im Streitfall erschüttern könnten. 66

Entgegen der Ansicht der Klägerin bestehen gegen die Verfassungsgemässheit der von der Rechtssprechung entwickelten Grundsätze zum gewerblichen Grundstückshandel keine Bedenken (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2003, 238 mit Nachweisen aus der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts). 67

Da somit ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, war der Gewinn aus Gewerbebetrieb des Jahres 1992 um den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Objektes 3 zu erhöhen. Der vom Beklagten ermittelten Höhe des Gewinns von 211.400,00 DM laut Textziffer 22 des Bp-Berichts vom 20.12.1996 stehen keine Bedenken entgegen. Die Ermittlung des Gewinns wurde auch von Klägerseite nicht bestritten. Soweit die Einkünfte aus der Vermietung bzw. Verpachtung der Objekte 3 und 5 bislang den Einkünften aus § 21 EStG zugerechnet worden sind, sind diese aufgrund der Einbeziehung der Objekte in den gewerblichen Grundstückshandel als solche aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) zu behandeln. Dabei ist zu beachten, dass ein Ansatz von AfA ausscheidet, weil es sich bei den Grundstücken wegen der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht um Umlaufvermögen handelt (vgl. BFH-Urteil vom 17.03.1981 VIII R 149/78, BStBl II 1981, 522 m.w.N.) 68

Soweit der Beklagte die für das Objekt 4 bislang als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten Verluste überhaupt nicht in die Steuerfestsetzung in den angefochtenen Bescheiden einbezogen hat, hat die Klage gegen die Einkommensteuerbescheide 1991 bis 1993 teilweise Erfolg. Da die erklärten Einnahmen und Ausgaben nach Angabe beider Beteiligten in der mündlichen Verhandlung der Höhe nach unstreitig sind, sind diese – mit Ausnahme der AfA (s.o.) – in die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb einzubeziehen. Hinsichtlich der eigengenutzten Wohnung liegt eine Nutzungsentnahme vor, die mit den anteiligen Kosten zu bewerten ist (vgl. Schmidt/Glanegger EStG § 6 Rn. 425 "Nutzungen"). Der Anteil der eigengenutzten Wohnung im Verhältnis der Wohnflächen betrug 30 %. Für die Streitjahre ergibt sich somit folgender Gewinn aus dem gewerblichen Grundstückshandel: 69

	1991	1992	1993
Gewinn bisher	0	211.400	0
Objekt 3: H	24.800 - 1.734	22.000 - 8.571	- -
• Mieteinnahmen • Betriebsausgaben ohne AfA			

70

Objekt 4: B	- - - 55.347	27.979 32.856 - 109.521	113.040 26.369 - 87.896
• Mieteinnahmen • Nutzungsentnahme eigene Wohnung (30 % der Kosten) • Betriebsausgaben ohne AfA			
Objekt 5: C	- -	- -	30.792 - 180
• Pachteinnahmen • Betriebsausgaben			
zzgl. bish. Gewerbesteuer-Rückstellung	-	28.600	-
abzgl. neue Gewerbesteuer-Rückstellung (s.u.)	-	- 34.563	-
Summen	- 32.281	170.180	82.125
Unterschied zum bisher im Steuerbescheid berücksichtigten Betrag	- 32.281	- 41.220	82.125

Die Ermittlung der Gewerbesteuer-Rückstellung erfolgt nach der 9/10-Methode unter Berücksichtigung eines Hebesatzes von 350 %.

71

Der Gewinn aus gewerblichem Grundstückshandel ist mit den vorgenannten Summen bei den Einkünften aus § 15 EStG zu berücksichtigen. Dabei ist zu beachten, dass der Beklagte den Veräußerungsgewinn für das Objekt 3 im Einkommensteuerbescheid 1992 bereits mit 211.400 DM angesetzt hat. Die bisher in den angefochtenen Bescheiden festgesetzten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (für 1991 21.720 DM, für 1992 12.084 DM und für 1993 30.612 DM) entfallen. Damit ist die Einkommensteuer wie folgt neu festzusetzen:

72

	1991	1992	1993
zu versteuerndes Einkommen bisher			
zzgl. gewerblicher Grundstückshandel, soweit noch nicht berücksichtigt	- 32.281	- 41.220	82.125
abzgl. Einkünfte VuV bisher	- 21.720	- 12.084	- 30.612
zu versteuerndes Einkommen neu			:
			• • Veräußerungs-gewinn (§ 34 Abs. 1 EStG)

73

Einkommensteuer neu			• • (§ 34 Abs. 1 EStG, 19,9127 %) • 84.831
max. bislang festgesetzte Steuer			-.....

Wegen des im Klageverfahren geltenden Verböserungsverbot hat eine Änderung der Einkommensteuer 1993 zu unterbleiben.

74

Auch die Klage gegen den Bescheid für 1992 über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag hat teilweise Erfolg. Insoweit gelten die Ausführungen zur Einkommensteuer 1992 entsprechend. Der Gewinn aus dem gewerblichen Grundstückshandel ist i.H.v. 170.180 DM der Ermittlung des Gewerbeertrages zugrunde zu legen. Häftig hinzuzurechnen sind die gewinnmindernd angesetzten Darlehenszinsen für die Finanzierung der erworbenen Objekte (105.288 DM), da es sich insoweit um Dauerschuldzinsen i.S.d. § 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres (GewStG) handelt. Nach § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG erfolgt zudem eine Kürzung um 1,2 % von 140 % des Einheitswertes (§ 121 a BewG) des im Streitjahr zum Betriebsvermögen des gewerblichen Grundstückshandels gehörenden Grundbesitzes. Der Gewerbesteuer-Messbetrag ermittelt sich danach wie folgt:

75

Gewinn aus Gewerbebetrieb 1992	170.180
Hinzurechnung § 8 Nr. 1 GewStG (50 % v. 105.288)	52.644
Kürzung § 9 Nr. 1 S. 1 GewStG: 1,2 % der Einheitswerte • Einheitswert Objekt 3: 56.900 x 140 % x 1,2 % • Einheitswert Objekt 4: 40.000 x 140 % x 1,2 % • Einheitswert Objekt 5: 18.400 x 140 % x 1,2 %	- 956 - 672 - 309
Gewerbeertrag	220.887
abgerundet auf volle 100	220.800
Freibetrag § 11 Abs. 1 GewStG	- 36.000
verbleiben	184.800
Messbetrag (5 %)	9.240
max. bisheriger Messbetrag	8.770

76

Auch bezüglich des Gewerbesteuermessbetrages 1992 verbleibt es bei der bisherigen Festsetzung.

77

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus §§ 151 Abs. 1 und 3, 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO.

78

