
Datum: 14.09.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 6950/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0914.5K6950.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Veräußerung des Wohn- und Geschäftshauses unter der Anschrift B, durch die damalige C und O GbR (GbR) als Veräußerung im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels zu qualifizieren ist.

2

Die Kläger zu 1. und 2. waren je zur Hälfte an der vormaligen Bauherrengemeinschaft C/O in der Rechtsform einer GbR beteiligt. Der Kläger zu 1. war im Streitjahr Dachdeckermeister und Gesellschafter-Geschäftsführer des Dachdeckerbetriebs C GmbH. Er war außerdem Gesellschafter des Baustoffgroßhandels C und GGmbH und ferner an vier Bauherrengemeinschaften (BHG) beteiligt. Der im Jahre 1975 geborene Kläger zu 2. war von Beruf Zimmerer. Als Angestellter der "O OHG" erzielte er im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 24.000,-- DM. Er war ferner Beteiligter der BHG O/L und erzielte aus dieser Beteiligung nach eigenen Angaben in seiner Einkommensteuererklärung 1998 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.H. von 24.783,-- DM. Zumindest noch im Jahre 1997 war er schließlich auch noch Beteiligter einer weiteren BHG, der O/M BHG, woraus er ebenfalls negative Einkünfte i.H. von 10.051,-- DM erzielte.

3

Die GbR erwarb am 20.12.1996 das Grundstück unter der postalischen Anschrift B und errichtete hierauf in den Jahren 1997 und 1998 ein Großobjekt mit fünf Gewerbe- und 20 Wohneinheiten. Die Herstellungskosten betrugen insgesamt 4.761.582,32 DM (brutto). Die gesamte Wohn- und Nutzfläche dieses Objekts beträgt 2.218 m²; hiervon entfallen 1.600 m²

4

auf die Wohneinheiten und 618 m² auf die Gewerbeeinheiten. Die Fertigstellung des Objekts erfolgte am 30.11.1998, die Fertigbauabnahme am 18.12.1998. Das gesamte Objekt wurde von der GbR mit notariell beurkundetem Vertrag vom 22.12.1998 an die Fa. X GbR zum Preis von 7.000.000,-- DM weiterveräußert (Veräußerungsgewinn = 1.172.783,53 DM). Nutzen und Lasten gingen am 30.12.1998 auf die Erwerberin über. Zum Zeitpunkt des Verkaufs waren alle Einheiten des Objekts vermietet. Nach Verkauf des Objekts wurde die GbR aufgelöst.

In ihrer am 13.9.1999 bei dem Beklagten eingereichten Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1998 machte die GbR bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung einen Werbungskostenüberschuss in Höhe von 258.607,-- DM geltend, der je zur Hälfte auf die beiden Feststellungsbeteiligten aufgeteilt werden sollte. 5

Mit unter den Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gestelltem Feststellungsbescheid vom 25.10.1999 folgte der Beklagte dieser Steuererklärung zunächst. 6

Am 2.10.2001 begann der Beklagte mit einer Betriebsprüfung bei der Klägerin, die sich auf die Jahre 1997 und 1998 erstreckte und mit Bericht vom 12.10.2001 abgeschlossen wurde. Der Prüfer stellte sich auf den Standpunkt, dass der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Grundstückskauf, Bebauung und Weiterverkauf ein Anzeichen dafür sei, dass eine Verkaufsabsicht bereits von Anfang an bestanden habe. Bei einem zeitlichen Abstand von nur zwei Jahren zwischen dem Erwerb und der Weiterveräußerung seien an die Widerlegung der Vermutung einer Verkaufsabsicht von Anfang an strenge Anforderungen zu stellen. Je enger der zeitliche Abstand, umso strenger seien die Anforderungen an die Widerlegung. Da im Streitfall der Abstand extrem kurz gewesen sei – der Verkauf erfolgte unmittelbar nach der Fertigbauabnahme – sei "ohne weiteres davon auszugehen", dass zumindest auch die Ausnutzung des Vermögenswertes selbst in Erwägung gezogen worden sei. Dies sei für die Annahme einer gewerblichen Betätigung ausreichend. Auf der Ebene des Mitgesellschafters C lägen die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel unabhängig von der Problematik der Verkaufsabsicht aufgrund von mehr als drei bisherigen Verkäufen vor. Der Beginn der gewerblichen Tätigkeit sei bei Errichtungsfällen grundsätzlich der Zeitpunkt der Fertigstellung – im Streitfall also der 30.11.1998. Die auf die Zeit vor diesem Datum entfallenden Aufwendungen (Schuldzinsen) seien bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen. Für das Jahr 1997 ergäben sich keine Änderungen. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in 1998 seien mit 234.306,-- DM festzustellen (Schuldzinsen bis 30.11.1998). 7

Der Beklagte folgte den Feststellungen und der Rechtsauffassung des Betriebsprüfers und erließ mit Datum vom 16.11.2001 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid. Darin stellte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.172.783,-- DM und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von negativ 234.306,-- DM einheitlich fest und rechnete diese Einkünfte den beiden Feststellungsbeteiligten je zur Hälfte zu. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Für das Jahr 1998 erging erstmals mit Datum vom 11.1.2002 ein Gewerbesteuermessbescheid, in dem der Gewerbesteuermessbetrag auf 53.835,-- DM festgesetzt wurde. 8

Sowohl gegen den Feststellungsbescheid als auch gegen den Gewerbesteuermessbescheid legten die Kläger fristgerecht Einsprüche ein, den sie mit Schriftsatz ihres Prozessbevollmächtigten vom 6.2.2002 wie folgt begründeten: 9

Der Sachverhalt als solcher sei zwischen den Beteiligten unstreitig. Jedoch sei das gesamte Handeln der GbR nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auf eine Nutzung des Objekts im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausgerichtet gewesen. Dass dies tatsächlich beabsichtigt gewesen sei, lasse sich aufgrund des im laufenden Schriftwechsel angeführten Sachverhalts, insbesondere unter Hinweis auf die bereits abgeschlossenen Mietverträge durch die GbR sowie die für Bauträger höchst untypische langfristige Endfinanzierung über Lebensversicherungsdarlehen mit einer Laufzeit von 25 Jahren und einer Finanzierung über die Wohnungsförderungsanstalt WFA zweifelsfrei nachweisen. Die Veräußerung sei daher ein Vorgang auf der privaten Vermögensebene und unterliege nicht der Besteuerung. In ihrer Rechtsauffassung sähen sie, die Kläger, sich auch bestätigt durch die Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 10.12.2001, GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291. Da es sich um die Veräußerung nur eines Objekts handele, seien nach dieser Entscheidung die Voraussetzungen für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels nicht erfüllt.

Mit Einspruchsentscheidungen vom 25.11.2003 wies der Beklagte die Einsprüche betreffend die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1998 und den Gewerbesteuermessbescheid 1998 als unbegründet zurück. Er hielt an seiner Auffassung, ein gewerblicher Grundstückshandel sei gegeben, fest, weil beide Kläger "branchennahe Personen" seien, die ein gewerbliches Großobjekt in der zumindest bedingten Absicht der Veräußerung errichtet und direkt anschließend weiterveräußert hätten. Für eine solche Absicht spreche der unmittelbare zeitliche Zusammenhang zwischen der Fertigstellung des Objekts und der Weiterveräußerung. Selbst wenn diese Vermutung widerlegbar sein sollte, so sei den Klägern diese Widerlegung im Streitfall nicht gelungen. Wegen der weiteren Begründung wird auf die beiden Einspruchsentscheidungen Bezug genommen. 11

Hiergegen richtet sich die vorliegende, am 23.12.2003 fristgerecht bei Gericht eingegangene Klage, zu deren Begründung die Kläger ihr bisheriges Vorbringen aufrecht halten. Ergänzend tragen sie wie folgt vor: 12

Die Finanzierung des Objekts sei teilweise über Darlehen mit einer Laufzeit von 25 Jahren erfolgt. Die Besicherung dieser Darlehen sei durch Lebensversicherungsverträge beider Kläger erfolgt. Ab April 1998 habe die GbR mit der Vermietung einzelner Einheiten des Objekts begonnen. Im Dezember 1998 seien sämtliche Einheiten vermietet gewesen. Die Vermietungszeiträume seien unterschiedlich lange vereinbart worden. Teilweise hätten jedoch Mietverträge mit einer Laufzeit von über fünf Jahren bestanden. Im November 1998 seien die Gesellschafter der Grundstücksgemeinschaft X GbR über ihren Steuerberater F an sie herangetreten mit der Anfrage, ob das Objekt zu verkaufen sei. Sie, die Kläger, hätten keine eigenen Veräußerungsversuche unternommen und nichts hierzu Förderliches getan. Die Initiative sei allein von der späteren Erwerberin X GbR ausgegangen. Seitens der GbR habe weder zum Zeitpunkt des Kaufs des Grundstücks noch bei der Errichtung des Gebäudes noch im Zusammenhang mit der Vermietung der einzelnen Einheiten die Absicht bestanden, das Objekt unmittelbar nach Errichtung zu veräußern. Allein die langfristige, über Lebensversicherungen abgesicherte Finanzierung zeige, dass die GbR das Objekt langfristig im Rahmen privater Vermögensverwaltung habe nutzen und verwalten wollen. Die weitere Finanzierung des Objekts über die WFA und die Bewilligung der WFA-Förderungsmittel indizierten hinreichend, dass die GbR nicht als gewerbliche Grundstückshändlerin habe auftreten wollen. Denn der Bewilligungsbescheid der WFA sei an die unmittelbare Auflage gebunden gewesen, dem Rhein-Sieg-Kreis für die Dauer von 15 Jahren ein Wohnungsbesetzungsrecht einzuräumen. Diese Bindung schließe die Annahme aus, dass die GbR das Objekt bereits in Weiterveräußerungsabsicht errichtet habe. Daher sei der 13

Verkauf allein der privaten Vermögensebene zuzuordnen. Dies müsse angesichts des BMF-Schreibens vom 26.3.2004, BStBl. I 2004, 434 ff., auch für den Beklagten klar sein. Diese Verwaltungsanweisung gelte auch für die sog. Errichtungsfälle wie im Streitfall und auch für Großobjekte. Großobjekte seien als ein Objekt anzusehen. Die Finanzverwaltung könne sich auch nicht darauf berufen, dass im Streitfall einer der vom Großen Senat des BFH aufgeführten Ausnahmefälle vorliege, bei denen auch bei Unterschreiten der 3-Objekt-Grenze in zeitlicher Nähe zur Errichtung des Objekts eine gewerbliche Tätigkeit angenommen werden könne. Denn keiner dieser Ausnahmefälle treffe auf den Streitfall zu.

Die zugunsten der GbR wirkende Regelvermutung nach der Rechtsprechung des Großen Senats werde auch nicht durchbrochen unter dem Gesichtspunkt einer bereits zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbs vorliegenden unbedingten Veräußerungsabsicht. Wegen der weiteren Begründung im einzelnen wird auf den Schriftsatz vom 24.5.2004 (Bl. 16-30 GA) Bezug genommen. 14

Die Kläger beantragen, 15

den Gewerbesteuermessbescheid 1998 aufzuheben und unter Änderung des Feststellungsbescheids für 1998 vom 16.11.2001 die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung zu behandeln und erklärungsgemäß festzustellen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidungen. Ergänzend trägt er mit Schriftsatz vom 22.6.2004 wie folgt vor: 19

Das Bundesministerium der Finanzen habe in seinem Schreiben vom 24.3.2004, BStBl. I 2004, 434 unter der Tz. 29 ausdrücklich Folgendes klargestellt: Bei Verkauf von errichteten Großobjekten könne auch außerhalb der unter Tz. 28 genannten Ausnahmefälle ein gewerblicher Grundstückshandel bei Veräußerung von weniger als vier Objekten vorliegen. Dies setze voraus, dass besondere Umstände gegeben seien, z.B. wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach ihrem wirtschaftlichen Kern der Tätigkeit eines Bauträgers entspreche. Dieser besondere Umstand sei im Streitfall gegeben. 20

Entscheidungsgründe 21

Die Klage ist unbegründet. 22

1. Die von den Klägern in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit als GbR im Streitjahr erzielten Einkünfte stellen keine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 des Einkommensteuergesetzes (EStG) dar; die Tätigkeit der GbR erfolgte vielmehr im Rahmen eines sog. gewerblichen Grundstückshandels mit der Folge, dass die entsprechenden Einnahmen als Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 EStG zu qualifizieren sind. Der angefochtene, geänderte Feststellungsbescheid vom 16.11.2001 und der Gewerbesteuermessbescheid 1998 vom 11.1.2002 sind daher rechtmäßig und verletzen die Kläger als Gesellschafter der beendeten GbR nicht in ihren Rechten (arg. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). 23

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 Abs. 2 EStG erzielt, wer eine selbständige, nachhaltige Tätigkeit ausübt, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn sie weder als 24

Ausübung von Land- und Forstwirtschaft, noch als Ausübung eines freien Berufs, noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal muss hinzukommen, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ausführlich Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BStBl II 1984, 751; seither std. Rechtsprechung des BFH). Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und der nichtsteuerbaren Sphäre sowie anderen Einkunftsarten andererseits ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie gewerblich sein, 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, BStBl II 1995, 617; Beschluss GrS 1/98, BStBl II 2002, 291 und vom 30. Juli 2003 X R 7/99, BStBl II 2004, 408). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb 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 Vordergrund tritt (zuletzt BFH-Urteil vom 28. April 2005 IV R 17/04, BFH/NV 2005, 1430).

2. Nach dieser Rechtsprechung, der der erkennende Senat folgt, liegen im Streitfall die Voraussetzungen für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels vor. Dieser Begriff stellt die schlagwortartige Sammelbezeichnung dar für "typische" Sachverhalte, die die positiv normierten Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen und sich nicht als private Vermögensverwaltung darstellen. 25

a) Vorliegend ist das Tatbestandsmerkmal der *Selbständigkeit* (§ 15 Abs. 2 EStG) unzweifelhaft erfüllt, so dass es keiner weiteren Ausführungen hierzu bedarf. 26

b) Auch das Tatbestandsmerkmal der *Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr* ist erfüllt. Soweit die Kläger insoweit einwenden, die GbR habe keinerlei Verkaufsinitiative ergriffen, sondern nur auf ein an diese herangetragenes Kaufinteresse der späteren Erwerberin X GbR reagiert, ist dies unerheblich. Denn eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr liegt auch dann vor, wenn für ein Grundstücksgeschäft vom Steuerpflichtigen selbst kein Anstoß ausgegangen ist und dieser lediglich auf ein an ihn herangetragenes Angebot eingeht (vgl. BFH-Beschluss vom 6. Februar 1997 III B 122/94, BFH/NV 1997, 477; ebenso Schulze zur Wiesche in Bordewin/Brandt, EStG, § 15 Rdnr. 93a [April 2005]). 27

c) Die Tätigkeit der GbR erfüllte auch das Tatbestandsmerkmal der *Nachhaltigkeit*. Eine Tätigkeit ist grundsätzlich (erst) dann nachhaltig i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind (vgl. BFH-Urteile vom 21. August 1985 I R 60/80, BStBl II 1986, 88; vom 15. Juli 1986 VIII R 289/81, BFH/NV 1987, 92; vom 12. Juli 1991 III R 47/88, BStBl II 1992, 143 und vom 17. Juni 1998 X R 68/95, BStBl II 1998, 667). Soweit die Kläger insoweit geltend machen, die GbR habe nur ein Objekt errichtet und weiterveräußert, ist dieser Einwand zwar zutreffend; gleichwohl steht dieser Einwand der Annahme der Nachhaltigkeit im Streitfall nicht entgegen. Denn von einer Nachhaltigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG kann ausnahmsweise auch dann auszugehen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, 28

BStBl II 2003, 294; ebenso Kempermann, DStR 2002, 964). Dies ist dann der Fall, wenn die Erfüllung dieses Geschäfts oder Vertrages eine Vielzahl von zahlreichen und unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei nachhaltig tätig geworden (BFH-Urteil in BStBl II 2003, 294; ebenso BFH-Urteil in BStBl II 1986, 88). So liegt es im Streitfall: Angesichts der Dimension des von der GbR errichteten Wohn- und Geschäftshauses mit fünf Gewerbe- und 20 Wohneinheiten sowie der Höhe der Herstellungskosten von 4.761.582,32 DM muss davon ausgegangen werden, dass diese eine Vielzahl von zahlreichen und unterschiedlichen Einzeltätigkeiten durchgeführt hat, angefangen mit dem Erwerb des Grundstücks, dem Abschluss von Verträgen z.B. mit Architekt, Statiker, finanzierenden Banken und insbesondere mit den die einzelnen Gewerke errichtenden Handwerkern, bis zum Verkauf des hergestellten Objekts (vgl. insoweit auch BFH-Beschluss GrS 1/98 in BStBl II 2002, 291, 294 a.E.).

In die für die Feststellung der Nachhaltigkeit gebotene Gesamtbetrachtung ist auch die hierfür 29
sprechende sog. Branchennähe beider Kläger mit einzubeziehen. Beide Kläger sind als Dachdeckermeister bzw. Zimmerer sog. branchennahe Personen (vgl. BFH-Urteil vom 22. April 1998 X R 17/98, BFH/NV 1998, 1467 und BFH-Urteil vom 9. Mai 2001 XI R 34/99, BFH/NV 2001, 1545). Darüber hinaus führte der Kläger zu 1. neben einem eigenen Dachdeckerbetrieb auch einen Baustoffgroßhandel bzw. führt ihn noch. Insbesondere diese "Branchennähe" zur Bau- und Immobilienbranche führt dazu, von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, obwohl beide Kläger in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit als GbR nur ein Objekt veräußert haben.

3. Im Streitfall sind somit sämtliche positiven Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG 30
erfüllt. Darüber hinaus ist auch das für die Annahme eines Gewerbebetriebs erforderliche ungeschriebene Tatbestandsmerkmal des *Überschreitens der Grenzen der privaten Vermögensverwaltung* erfüllt (BFH-Urteil in BStBl II 2003, 294).

a) Der Rahmen privater Vermögensverwaltung (vgl. § 14 Satz 3 der Abgabenordnung – AO – 31
) ist überschritten, wenn sich die Grundstücksgeschäfte nicht mehr als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt, sondern die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte entscheidend in den Vordergrund tritt (BFH-Urteile vom 14. Januar 2004 IX R 88/00, BFH/NV 2004, 1089; vom 24. Januar 1996 X R 255/93, BStBl II 1996, 303 und BFH-Beschluss in BStBl II 1995, 617). Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hatte der VIII. Senat des BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt (BFH-Urteil vom 9. Dezember 1986 VIII R 317/82, BStBl II 1988, 244) und in der Folgezeit durch zahlreiche weitere Entscheidungen verschiedener Senate des BFH weiterentwickelt. Gewerbliche Tätigkeit liegt nach dieser Rechtsprechung grundsätzlich erst dann vor, wenn der Steuerpflichtige mehr als drei Objekte veräußert und sowohl zwischen Erwerb und Veräußerung als auch zwischen den verschiedenen Veräußerungsvorgängen ein enger zeitlicher Zusammenhang von nicht mehr als fünf Jahren besteht (Carlé in Korn, EStG § 15 Rdnr. 345 [Januar 2003]).

b) Im Streitfall haben die Kläger in ihrer gesellschaftlichen Verbundenheit als GbR insgesamt 32
zwar nur ein Objekt errichtet und weiterveräußert. Dies hindert jedoch, wie im Zusammenhang mit dem Merkmal der Nachhaltigkeit bereits ausgeführt wurde, die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit nicht. Denn die Drei-Objekt-Grenze stellt keine Mindestgrenze dar (BFH-Beschluss GrS 1/98, BStBl II 2002, 291, 294 a.E.). Vielmehr hat der Große Senat des BFH mit dem vorstehend zitierten Beschluss auch entschieden, dass die Drei-Objekt-Grenze nicht absolut, also im Sinne einer "Freigrenze" gelte (so aber z.B. Jung,

Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels, 1998, S. 143, 178; Kempermann, DStR 1996, 1156; Altfelder, Finanz-Rundschau – FR – 2000, 349, 352; Paus, Deutsche Steuerzeitung – DStZ – 1999, 873), sondern dass ihr nur eine indizielle Bedeutung zukomme und dass auch ohne Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen kann. Die Zahl der Objekte und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung, Verkauf) sind deshalb als Beweisanzeichen heranzuziehen, weil die für eine Gewerblichkeit sprechende, von Anfang an bestehende, unbedingte oder zumindest bedingte Veräußerungsabsicht eine innere Tatsache ist, die oft nicht zweifelsfrei feststellbar ist (BFH-Urteil vom 15. März 2005 X R 39/03, BFH/NV 2005, 1437).

c) Die Kläger können sich für ihre Auffassung auch nicht darauf berufen, dass im Streitfall 33
keiner der im Beschluss des Großen Senats des BFH 1/98 in BStBl II 2002, 291 aufgeführten Ausnahmefälle vorliege, bei denen auch ohne Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze eine unbedingte Veräußerungsabsicht angenommen werden kann. Denn die dort beschriebenen Ausnahmefälle sind keinesfalls abschließend (BFH-Urteil vom 18. September 2002 X R 183/96, BStBl II 2003, 238). Vielmehr sind *alle* feststehenden Indizien in eine Gesamtwürdigung einzubeziehen (BFH-Urteil vom 10. Dezember 1998 III R 62/97, BFH/NV 1999, 1067; BFH-Beschluss vom 20. Dezember 2001 X B 91/01, BFH/NV 2002, 775 und BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1437). Dabei sind alle Umstände des Einzelfalles zu berücksichtigen, und zwar nicht nur die des streitigen Veranlagungszeitraums, sondern die der gesamten überschaubaren Tätigkeit der Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 14. März 1989 VIII R 96/84, BFH/NV 1989, 784, 785; BFH-Urteil vom 14. November 1995 VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466).

aa) Zu diesen feststehenden Indizien gehört zunächst die Tatsache des Verkaufs des Wohn- 34
und Geschäftshauses im unmittelbaren Anschluss an die Fertigstellung des Gebäudes. Zwischen der baubehördlichen Abnahme am 18.12.1998 und dem notariellen Weiterveräußerungsvertrag vom 22.12.1998 lagen nur vier Tage. Dem zeitlichen Zusammenhang hat die Rechtsprechung deshalb indizielle Bedeutung beigemessen, um dem Einwand zu begegnen, trotz des Verkaufs habe ursprünglich die Absicht zur Vermietung bestanden. Auch die Kläger haben eine solche ursprüngliche Absicht geltend gemacht. Diese Möglichkeit ist indes umso unwahrscheinlicher, je kürzer die Zeit zwischen Erwerb bzw. Bebauung und Veräußerung war (BFH-Beschluss GrS 1/98 in BStBl II 2002, 291, 294). Auch der erkennende Senat misst diesem Zeitfaktor als einem von mehreren Indizien besondere Bedeutung zu. Er sieht sich insoweit im Einklang mit dem BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1437. Danach ist bei einem Zeitabstand zwischen Ankauf bzw. Bebauung und Veräußerung von weniger als einem Jahr "ohne weiteres davon auszugehen", dass zumindest auch die Ausnutzung des Vermögenswertes selbst in Erwägung gezogen worden ist. Bereits dies ist für die Bejahung einer gewerblichen Tätigkeit ausreichend. Denn die Möglichkeit, dass das Objekt für Zwecke der eigenen Vermögensverwaltung erworben oder – wie im Streitfall – hergestellt wird, scheidet dann aus, wenn der Steuerpflichtige in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang mit der Errichtung oder Anschaffung das Grundstück weiterveräußert (BFH a.a.O.). Dies muss erst recht dann gelten, wenn – wie im Streitfall – zwischen der Fertigstellung des Gebäudes und seiner Weiterveräußerung nur vier Tage liegen.

bb) Da in die gebotene Gesamtbetrachtung nicht nur alle Umstände des streitigen 35
Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraumes, sondern auch die der gesamten überschaubaren Tätigkeit der Gesellschafter der GbR einzubeziehen sind (BFH-Urteil in BFH/NV 1996, 466), sieht der erkennende Senat in den vielfältigen weiteren Betätigungen beider Kläger im Rahmen von Bauherrengemeinschaften (BHG) ein weiteres Indiz für eine

gewerbliche Tätigkeit der GbR i.S. des § 15 Abs. 2 EStG. So war der Kläger zu 1. nach den in der mündlichen Verhandlung unwidersprochen gebliebenen Ausführungen des Vertreters des Beklagten an vier weiteren BHG beteiligt, der Kläger O an immerhin zwei weiteren BHG. Die Kläger haben auch nicht ansatzweise etwas dafür vorgetragen, dass sich die GbR als BHG wesensmäßig von den anderen BHG unterschieden hätte.

cc) Der Einwand der Kläger, die teilweise langfristige Vermietung einzelner Wohn- bzw. Gewerbeeinheiten, die Besicherung der aufgenommenen Kreditmittel durch Einsatz der Lebensversicherungsverträge beider Kläger und das mit der Finanzierung durch die Wohnungsbauförderungsanstalt (WFA) verbundene Belegungsrecht des Rhein-Sieg-Kreises für die Dauer von 15 Jahren spreche gegen eine Veräußerungsabsicht, ist unerheblich. Denn der BFH hat in ständiger Rechtsprechung, der sich der erkennende Senat anschließt, entschieden, dass eine langfristige Vermietung von Gewerbeobjekten der Annahme einer bedingten Weiterveräußerungsabsicht nicht entgegensteht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 1089; BFH-Urteil vom 24. Januar 1996 X R 255/93, BStBl II 1996, 303). Vielmehr stellt die vollständige, teilweise langfristige Vermietung der einzelnen Wohn- und Gewerbeeinheiten bei einem Großobjekt gerade einen den Verkaufserlös fördernden Umstand dar, da der Erwerber nicht, wie bei einem leerstehenden Objekt, erst mühsam, ggf. unter Einschaltung von Maklern, nach Mietern suchen muss. Dass auch im Streitfall die vollständige Vermietung des Objekts Kaufpreis bestimmend war, ergibt sich aus der notariellen Urkunde vom 22.12.1998. Danach entfällt auf den Gesamtkaufpreis von 7.000.000,-- DM ein Teilbetrag von 2.322.600,-- DM "auf den gewerblich vermieteten Teil" und ein Teilbetrag von 4.677.400,-- DM "auf den zu Wohnzwecken vermieteten Teil". 36

dd) Auch der Hinweis der Kläger auf die Form der Finanzierung des Objekts greift nicht durch. So spricht die Bewilligung öffentlicher Mittel durch die WFA nicht gegen eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht. Denn wie sich aus § 10 des mit der WFA am 2.9.1997 abgeschlossenen Darlehensvertrages ergibt, war eine Veräußerung des geförderten Objekts durchaus möglich. Hierfür bedurfte es lediglich einerseits der Zustimmung der WFA und andererseits der Verpflichtung des Erwerbers, sämtliche Darlehensverpflichtungen der Kläger aus diesem Vertrag zu übernehmen. Zu diesen Verpflichtungen gehörte auch die Übernahme des sich aus dem Bewilligungsbescheid des Rhein-Sieg-Kreises vom 20.12.1996 ergebenden Besetzungsrechts für die Dauer von 15 Jahren bezüglich der auf die Kläger entfallenden Wohneinheiten. 37

Schließlich kann auch die geltend gemachte Besicherung der aufgenommenen Darlehensmittel durch Abtretung der Lebensversicherungsverträge beider Kläger nicht als durchgreifendes Argument für die Absicht einer auf Dauer angelegten Vermietung gewertet werden. So hat der Kläger zu 2. bereits nicht den Nachweis erbracht, tatsächlich einen werthaltigen Lebensversicherungsvertrag zur Besicherung der Finanzierung eingesetzt zu haben. Angesichts dessen, dass weder der Zeitpunkt des Abschlusses des Lebensversicherungsvertrages des im Streitjahr erst 23 Jahre alten Klägers noch die Einzahlung der monatlichen Prämien nachgewiesen wurden – in seinen Einkommensteuererklärungen für 1997 und 1998 hat der Kläger zu 2. keine Beiträge für Lebensversicherung als Sonderausgaben geltend gemacht – konnte nicht überprüft werden, in welchem Verhältnis ein etwaiger Lebensversicherungsvertrag zu den aufgenommenen Kreditmitteln stand. 38

4. Aus alledem folgt, dass die Kläger die sich aus dem engen Zeitabstand zwischen Bebauung und Veräußerung ergebende Vermutung einer zumindest bedingten Veräußerungsabsicht (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1437) nicht haben widerlegen können 39

mit der Folge, dass im Streitfall von einem gewerblichen Grundstückshandel der GbR auszugehen und die Klage abzuweisen ist.

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

40