
Datum: 07.11.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 5495/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:1107.1K5495.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Tatbestand

- Die Beteiligten streiten über die Frage ob die Kläger (Frau N und Herr M in Grundstücksgemeinschaft N-M) durch ihre Tätigkeiten hinsichtlich der Grundstücke S-Straße 1 und 2 in T gewerblich tätig geworden sind. 1 2
- Die Kläger waren zu je 50 % an der B-OHG beteiligt. Die OHG war im Streitjahr auf dem Gebiet des gewerbliche Grundstückshandel tätig. Sie erwarb unbebaute Grundstücke, ließ Planungen erstellen, bebaute die Grundstücke bzw. ließ sie bebauen und veräußerte die Grundstücke anschließend; ferner erwarb sie bebaute Grundstücke und veräußerte diese alsdann. Teilweise wurden die Objekte auch erst nach Vermietung weiterverkauft. Zum 31.12.des Streitjahres wurde die OHG aufgelöst; die Tätigkeit der OHG wurde durch die B-GmbH fortgeführt. 3
- Die Kläger waren ferner als Makler bzw. Bauunternehmer im Raum B tätig. 4
- Neben der OHG bestand im Streitjahr ferner die N-M Grundstücksgemeinschaft, an der die Kläger ebenfalls zu je 50 % beteiligt waren. Die Tätigkeit der Gemeinschaft bestand zunächst im Ankauf von Objekten, deren Vermietung und Verwaltung. In den Jahren 1992 bis 1996 hielten die Kläger mindestens 6 Objekte in der Gemeinschaft. 5
- Die Objekte S-Straße 1 und 2 hatten die Kläger Ende 1990 zu je ½ in Bruchteilsgemeinschaft erworben. Die Gesamtfläche des Grundstücks betrug rund 1500 qm. 6

Im November 1991 wurde bei der Bank E ein Darlehensvertrag über insgesamt 3.000.000 DM abgeschlossen. Tilgungsbeginn sollte am 1.4.1992 sein. Das Darlehen sollte bis zum 31.10.2001 laufen. Als Berufsbezeichnung/Geschäftszweig gaben die Kläger Unternehmer/B-OHG an. Die Baufinanzierung erfolgte durch die Bank E im Namen und für Rechnung der Bank I. Die Tilgungspläne wiesen größtenteils "..... N I.FA. B-OHG" als Adressaten aus. Weitere 350.000 DM wurden lediglich bis 30.7.1992 fremdfinanziert. Daneben sollte der Einsatz von Eigenkapital i.H.v. 1.025.000 erfolgen.	
Nach dem Erwerb wurde das Grundstück Nr. 1 bebaut, das Grundstück Nr. 2 durch entsprechende Umbauten zur gemeinsamen Nutzung mit dem Grundstück 1 hergerichtet. Es wurde ein einheitliches Gewerbeobjekt mit Arztpraxen, Büroräumen, Ladenlokale, etc. erstellt. Der Baukostenaufwand betrug DM 2.130.0000,-.	8
Die Fertigstellung erfolgte im Jahr 1992, alsdann erfolgte die Fremdvermietung zu gewerblichen Zwecken. Die vereinbarten Mietlaufzeiten betrugen zwischen 10 und 15 Jahren	9
Im April 1995 erfolgte der Verkauf des Gesamtobjektes zum Verkaufspreis von 4.475.000,-. Das Darlehen bei der Bank E wurde durch die Erwerber übernommen; die Kläger zahlten an die Darlehensgeber Vorfälligkeitsentschädigungen. Von dem Erlös schafften die Kläger ein anderes Gewerbeobjekt an.	10
Die Kläger erklärten hinsichtlich des Objektes S-Straße Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen der Feststellungserklärung der N-M Grundstücksgemeinschaft; sie erklärten keine gewerblichen Einkünfte.	11
Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, die Gesellschaft sei hinsichtlich des Objektes S-Straße als gewerblicher Grundstückshändler aufgetreten; es sei insoweit ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 1.857.989,- DM anzunehmen.	12
Der Beklagte folgte der Auffassung des Prüfers und erließ am 12.9.1997 einen entsprechenden Feststellungsbescheid. Er stellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 1.857.989,- , sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) i.H.v. ./.139.482 fest.	13
Den hiergegen eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 17.7.2000 als unbegründet zurück. Er führte aus, aus dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung sei der Schluss zu ziehen, dass eine Veräußerungsabsicht der Kläger bestanden habe. Unter Einbeziehung der sonstigen Tätigkeit der Kläger im Bereich des Grundstückshandels und der übrigen Gesamtumstände sei danach davon auszugehen, dass die Kläger nach Art eines Bauunternehmers eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hätten.	14
Hiergegen wenden sich die Kläger mit der vorliegenden Klage:	15
Sie tragen vor, hinsichtlich des Objektes S-Straße sei bei Erwerb keine Veräußerungsabsicht gegeben gewesen. Vielmehr habe langfristige Vermietungsabsicht bestanden. Diese sei durch tatsächliche langfristige Vermietung realisiert worden. Entsprechend sei eine langfristige Finanzierung erfolgt. Auch Personen die als gewerblicher Grundstückshändler tätig seien, könnten neben ihrem insoweit bestehenden Betriebsvermögen im Privatvermögen Grundstücke halten. Sie tragen ferner unter Hinweis auf den BFH-Beschluss vom 11. April 2005, GRS 2/02 vor, eine eventuelle Umqualifizierung der Einkünfte könne jedenfalls erst im Rahmen der Einkommensbesteuerung auf der Ebene der Gesellschaft erfolgen.	16

Die Kläger beantragen,	17
den Feststellungsbescheid vom 12.9.1997 in Gestalt der Einspruchentscheidung vom 7.7.2000 mit der Maßgabe zu ändern, dass keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden,	18
hilfsweise die Revision zuzulassen.	19
Der Beklagte beantragt,	20
die Klage abzuweisen,	21
hilfsweise die Revision zuzulassen.	22
Er ist der Auffassung, dass im Rahmen einer Gesamtschau davon auszugehen sei, dass die Kläger hinsichtlich des Objektes S-Straße gewerblich tätig gewesen seien. Gegenstand der OHG sei unstreitig gewerblicher Grundstückshandel gewesen; die Tätigkeit der Kläger als Bauträger, Makler und Grundstückshändler im Raum F sei in die Gesamtschau einzubeziehen.	23
<u>Entscheidungsgründe:</u>	24
Die Klage ist unbegründet.	25
Der angefochtene Bescheid ist rechtmäßig und verletzt die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO)).	26
Zu Recht hat der Beklagte im angefochtenen Bescheid Einkünfte der Kläger aus Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) festgestellt.	27
Die Kläger haben sich durch ihre Tätigkeit bezüglich der Grundstücke S-Straße 1 und 2 als gewerbliche Grundstückshändler betätigt; sie haben in ihrer gemeinschaftsrechtlichen Verbundenheit die Voraussetzungen des § 15 EStG erfüllt.	28
Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf.	29
1. Der Verkauf eines Grundstücks kann für sich genommen Teil eines gewerblichen Grundstückshandels sein, er kann jedoch auch den letzten Akt einer Vermögensverwaltung darstellen. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn (bei Vorliegen der in § 15 Abs. 2 EStG genannten Voraussetzungen) 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.	30
Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und der nichtsteuerbaren Sphäre andererseits ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung abzustellen. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung	31

darüber maßgebend, ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.

S. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3 Juli 1995, GrS 1/93, BStBl II 1995, 617 32

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat die Rechtsprechung die sog. "Drei-Objekte-Grenze" entwickelt. Diese besagt, dass grundsätzlich kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. 33

Ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1.12.2005, IV R 65/04, BStBl II 2006, 259. 34

Der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings nur Indizwirkung zu. Daher ist trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Andererseits kann auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten ein gewerblicher Grundstückshandel gegeben sein, wenn besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Der Überschreitung der "Drei-Objekt-Grenze" bedarf es daher nicht, wenn sich aus den objektiven Umständen ergibt, dass die maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung) in unbedingter Veräußerungsabsicht vorgenommen worden sind. Hierbei ist auf die Umstände des Einzelfalles abzustellen. 35

Ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. September 2002 X R 183/96, BStBl II 2003, 238 und vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01, BStBl II 2003, 294. 36

Werden Immobilienobjekte von einer Personengesellschaft oder einer wirtschaftlich vergleichbaren Rechtsgemeinschaft veräußert, kommt es darauf an, ob die Gesellschaft oder Gemeinschaft die einer Gewerblichkeit begründenden Tatbestandsmerkmale verwirklicht. 37

Nach den Gesamtumständen entspricht die Tätigkeit der Kläger in ihrer gemeinschaftsrechtlichen Verbundenheit dem Bild, das einen Gewerbebetrieb ausmacht. Die entwickelten Tätigkeiten sind einer Vermögensverwaltung fremd. 38

a) Die Gewerblichkeit der Gemeinschaft ergibt sich im Streitfall aus einer Gesamtwürdigung der gemeinschaftlichen Aktivitäten der Kläger. Die Kläger waren gewerbliche Grundstückshändler, welche sich zu einer Grundstücksgemeinschaft zusammengeschlossen haben. Sie haben die Grundstücke S-Straße 1 und 2 erworben und anschließend mit erheblichem finanziellem Aufwand und unter Entwicklung einer Vielzahl von Einzelaktivitäten neu bebaut bzw. vollständig umgestaltet. Das insoweit neu geschaffene Gesamtobjekt haben sie alsdann in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Umgestaltung veräußert. Neben diesem Objekt haben die Kläger im Rahmen ihrer Tätigkeit als Beteiligte an der B-OHG eine Vielzahl weiterer Objekte gehandelt. Diese Aktivitäten sind in die Gesamtschau hinsichtlich der Frage, ob die Tätigkeit der Gemeinschaft dem Bild eines Gewerbebetriebs entspricht, einzubeziehen. Denn die Kläger waren neben ihrer Verbundenheit in der Grundstücksgemeinschaft im selben Verhältnis an der OHG beteiligt, welche den gewerblichen Grundstückshandel zum Gegenstand hatte. Die gewerbliche Tätigkeit der OHG bestand in denselben Aktivitäten, welche die Kläger hinsichtlich der Objekte S-Straße entfalteten, nämlich in Erwerb, Bebauung und Veräußerung von Grundstücken. Ein Außerachtlassen dieser Aktivitäten und künstliches Heraustrennen einzelner Objekte aus der Gewerblichkeit widerspräche der Verkehrsanschauung. Durch Verteilung verschiedener Objekte auf verschiedene Gesellschaften bzw. Gemeinschaften kann für die Frage der 39

Gewerblichkeit kein abweichendes Ergebnis resultieren. Dies gilt jedenfalls für Gesellschaften/Gemeinschaften an denen –wie im Streitfall- dieselben Personen im selben Verhältnis beteiligt sind.

Vgl. zur Abgrenzung Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3 Juli 1995, GrS 1/93, BStBl II 1995, 617, nach welchem bei der Frage ob die Gemeinschaft gewerblich tätig ist, solche Grundstücksgeschäfte nicht zu berücksichtigen sind, welche die Beteiligten im Rahmen einer mit anderen Personen bestehenden Gesellschaft oder Gemeinschaft oder als Einzelpersonen tätigen. 40

Zwar kann auch der gewerbliche Grundstückshändler neben seinem Betriebsvermögen Grundstücke in seinem Privatvermögen halten, wenn die beiden Sphären eindeutig getrennt werden. Die bloße Nichterfassung des Grundstücks im Betriebsvermögen der OHG grenzt die Grundstücke S-Straße insoweit aus dem Betriebsvermögen der OHG aus, sie besagt jedoch nichts darüber, ob das Grundstück Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels der Gemeinschaft ist. Sie kann die abweichende Beurteilung gleicher Aktivitäten und Vorgehensweisen der Kläger nicht rechtfertigen. 41

Zu berücksichtigen ist insoweit auch, dass die Kläger selbst, zumindest gegenüber den Banken, nicht deutlich gemacht haben, dass das Grundstück losgelöst von ihren Tätigkeiten als gewerbliche Grundstückshändler erworben werden sollte. 42

b) Selbst wenn eine Gesamtbetrachtung der Aktivitäten der Kläger auf dem Bau- und Grundstückssektor nicht zu einer Einbeziehung der Veräußerungsvorgänge der OHG führen würde, wären die Voraussetzungen für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels gegeben. Die Kläger haben nach der Überzeugung des Senats in ihrer gemeinschaftsrechtlichen Verbundenheit hinsichtlich der Objekte S-Straße 1 und 2 die Bebauung bzw. sonstige werterhöhende Maßnahmen (Umbauten) in unbedingter Veräußerungsabsicht vorgenommen. 43

Die unbedingte Veräußerungsabsicht ergibt sich im Streitfall zum einen aus dem engen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Bebauung bzw. Umgestaltung der Grundstücke und dem anschließenden Verkauf. Zum anderen muss, wenn schon nicht zur Begründung der Überschreitung der "Drei-Objekte-Grenze", so doch zur Beurteilung der Absichten der Kläger hinsichtlich der hier in Frage stehenden Objekte auch die übrige Tätigkeit der Kläger als gewerbliche Grundstückshändler in die Gesamtbetrachtung einbezogen werden. Die Kläger sind hinsichtlich der Grundstücke S-Straße 1 und 2 in derselben Weise tätig geworden, wie sie es im Rahmen ihrer Tätigkeit als gewerbliche Grundstückshändler im Rahmen der OHG geworden sind. Erwirbt ein Grundstückshändler –oder erwerben wie im Streitfall mehrere Grundstückshändler in Gemeinschaft- ein Grundstück, so wird das Grundstück regelmäßig zur Veräußerung angeschafft. Wie ausgeführt, waren die Kläger bereits vor Anschaffung, Bebauung und Veräußerung der Objekte S-Straße gewerbliche Grundstückshändler. Dass die Kläger im Streitfall unbedingte Veräußerungsabsicht hatten, drängt sich deshalb auf. 44

Gegen die unbedingte Veräußerungsabsicht spricht nicht die langfristige Vermietung der Einheiten. Eine solche steigert gerade im Falle eines Großobjektes mit zahlreichen Gewerbeeinheiten die Attraktivität des Objektes für einen potentiellen Erwerber. Denn der potentieller Erwerber eines Grundstücks hat regelmäßig nur für den Fall einer geplanten Eigennutzung Interesse daran, dass das zu erwerbende Objekt leerstehend ist bzw. dass bestehende Mietverhältnisse kurzfristig kündbar sind. Soll dagegen der Erwerb zu Vermietungszwecken bzw. zu Veräußerungszwecken erfolgen, besteht ein Interesse gerade am Bestehen ertragbringender langfristiger Mietverhältnisse. 45

Auch die Finanzierungsmodalitäten sprechen nicht gegen eine Veräußerungsabsicht der Kläger. Denn zum einen war die Finanzierung teilweise bis zum Sommer 1992, also nur bis zur Fertigstellung der Baumaßnahmen angelegt, zum anderen war es offensichtlich möglich, die Darlehen –wenn auch gegen Leistung einer Vorfälligkeitsentschädigung- auf die späteren Erwerber zu übertragen.	46
2. Auch die übrigen Voraussetzungen des § 15 Absatz 2 EStG sind erfüllt. Dies liegt für die Merkmale der Selbständigkeit und der Gewinnerzielungsabsicht auf der Hand, gilt aber auch für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und für das Merkmal der Nachhaltigkeit.	47
Für die Beteiligung am allgemeinen Verkehr kann bereits das Verkaufsangebot an eine einzelne Person genügen. Entscheidend ist, dass der Veräußerer sich insoweit an den allgemeinen Markt wendet, dass er an jeden, der die Kaufbedingungen erfüllt, verkaufen will. Das ist bereits dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige bereit ist, das Objekt an einen anderen Erwerber zu veräußern, wenn sich der Verkauf an den ursprünglich vorgesehenen Verkäufer zerschlägt.	48
S. BFH-Urteil vom 22.5.1987, III R 212/83, BFH/NV 1987, 717.	49
Diese Voraussetzungen sind erfüllt. Die Kläger haben das Grundstück an fremde Dritte veräußert. Dass der Verkauf ausschließlich an einen begrenzten Erwerberkreis erfolgen sollte, haben die Kläger nicht vorgetragen und ist auch sonst nicht ersichtlich.	50
Die Kläger haben auch nachhaltig gehandelt. Grundsätzlich ist eine Tätigkeit dann nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind. Allerdings kann ausnahmsweise eine Nachhaltigkeit selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Veräußerungsvertrag abschließt und sich insoweit keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Die ist dann der Fall wenn eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten erforderlich ist und feststeht dass die maßgeblichen Aktivitäten mit dem Ziel entfaltet werden, den Verkaufspreis zu erhöhen. Ob insoweit eine Nachhaltigkeit anzunehmen ist, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse des Einzelfalls. Entscheidend ist, dass der Veräußerer in einer Weise tätig geworden ist, die dem Bild eines Gewerbetreibenden entspricht.	51
S. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2005, IV R 65/04, BStBl II 206, 259.	52
Nach den Umständen des Streitfalls sind die Kläger in einer Weise tätig geworden die dem Bild eines Gewerbetreibenden entspricht. Die Kläger haben –ganz so wie auch im Rahmen ihrer sonstigen Tätigkeit als gewerbliche Grundstückshändler im Rahmen der OHG- für die Bebauung bzw. Überplanung eine Planung erstellen lassen, eine entsprechende Baugenehmigung eingeholt und die Bauausführung an andere Unternehmen übertragen. Alsdann haben sie die einzelnen Einheiten fremdvermietet und schließlich veräußert.	53
3. Schließlich ist die Qualifizierung der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb im Streitfall zutreffend im Feststellungsbescheid -d.h. bereits auf Ebene der Gesellschaft- und nicht erst im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzungen -d.h. auf Ebene der Gesellschafter- vorgenommen worden. Denn wie ausgeführt ist die Tätigkeit der Kläger in ihrer gemeinschaftlichen Verbundenheit eine gewerbliche Tätigkeit. Auf eine isolierte Betrachtung der Gesellschafter und eine Überprüfung der Verwirklichung der Merkmale des § 15 EStG in ihrer Person kommt es insoweit nicht an.	54

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Absatz 1 FGO.

55

Die Revision wird nicht zugelassen, da kein Revisionsgrund i.S.d. § 115 Absatz 2 FGO vorliegt.

56