
Datum: 13.06.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 5000/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0613.10K5000.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden der Klägerin auferlegt.

Tatbestand

- | | |
|---|----|
| | 1 |
| Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb (gewerblicher Grundstückshandel) oder Vermietung und Verpachtung erzielt. | 2 |
| An der Klägerin, die bis heute existiert, sind bzw. waren beteiligt: | 3 |
| Herr L: bis September 1998 mit 30 %, danach mit 37,5 %; | 4 |
| Herr C: bis September 1998 mit 30 %, danach mit 37,5 %; | 5 |
| Herr I: bis September 1998 mit 20 %, danach mit 25 %; | 6 |
| Herr Q: bis September 1998 mit 20 %. | 7 |
| Die vorbezeichneten Personen erwarben in Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit not. beurkundetem Kaufvertrag vom 06. Oktober 1993 das bebaute Grundstück in der Stadt H, B-Str.. Wegen der Einzelheiten wird auf den vom Notar T in der Stadt H beurkundeten Kaufvertrag Bezug genommen. | 8 |
| Herr L ist von Herrn C und Herrn I bevollmächtigt, diese bzw. die Gesellschaft einzeln zu vertreten. | 9 |
| Die Gesellschaft plante zunächst, auf dem Grundstück ein Wohn- und Geschäftsgebäude mit SB-Markt und Bäcker/Metzgerbereich zu errichten. Der SB-Markt sollte im Erdgeschoss | 10 |

eingrichtet werden. Im Übrigen war eine Wohnfläche von 1.432 qm vorgesehen, die auf 29 Wohnungen verteilt war. Die Pläne ließen sich jedoch nicht verwirklichen, da die entsprechenden Baugenehmigungen nicht erteilt wurden.	
Tatsächlich verwirklicht wurde anschließend das Konzept "Seniorenresidenz", das von einem anderen Bau- bzw. Architektenbüro geplant worden war.	11
Nach dem Erwerb des Grundstücks durch die GbR ergingen in den Folgejahren Feststellungsbescheide, in denen jeweils negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt wurden.	12
Da die Klägerin für 1998 keine Feststellungserklärung abgab, schätzte der Beklagte die Einkünfte und stellte diese mit unter Vorbehalt der Nachprüfung stehendem Bescheid vom 17. Februar 2000 auf – 30.000,00 DM fest.	13 14
Den nicht näher begründeten Einspruch gegen den Feststellungsbescheid wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 19. Juni 2000 zurück.	15
Mit der hiergegen erhobenen Klage 10 K 4694/00 reichte die Klägerin die Feststellungserklärung für 1998 ein, die mit einem Verlust von 1.086.548,00 DM endete.	16
Im Rahmen einer während des Klageverfahrens durchgeführten Betriebsprüfung wurde folgendes festgestellt:	17
Die GbR hatte mit not. beurkundetem Kaufvertrag vom 17. Dezember 1998 (Urkundsrollennummer ...Teil A des Notar B) einen unabgeteilten 546,2/1000tel Miteigentumsanteil an die Firma G-GmbH veräußert. Alleiniger Gesellschafter der G-GmbH war damals und ist bis heute Herr L. Derselbe vorbenannte Vertrag enthält unter B. eine Teilungserklärung und Zuweisung von Eigentum nebst Baubeschreibung. Danach wurden der G-GmbH 21 Eigentumswohnungen nebst Miteigentumsanteilen zugewiesen, die Klägerin übernahm die vier Gewerbeeinheiten auf dem noch zu errichtenden Gebäude. Über die Frage, in welchem Umfang die einzelnen Beteiligten sich an der Errichtung zu beteiligen hatten, wurde trotz Belehrung durch den Notar keine Regelung getroffen.	18
Wegen der Einzelheiten wird auf den Notarvertrag Bezug genommen.	19
Zum Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages lag der Klägerin für das neue Konzept einer Seniorenresidenz die Baugenehmigung vor und war die Teilungserklärung vorbereitet. Die der Klägerin in diesem Zusammenhang entstandenen Kosten sollten ihr von der G-GmbH anteilig erstattet werden.	20
Die Klägerin verpflichtete sich, die Wohneinheiten zurückzuerwerben, die von der G-GmbH nicht bis zum 22. Dezember 1998 durch wirksamen Kaufvertrag weiter veräußert worden waren. Dementsprechend erwarb die Klägerin mit not. beurkundetem Kaufvertrag vom 23. Dezember 1998, auf den Bezug genommen wird, eine Wohneinheit zurück.	21
Der Betriebsprüfer ging von einem gewerblichen Grundstückshandel aus. Er ermittelte einen Veräußerungsgewinn von 458.780,00 DM und negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 465.903,50 DM. Der Beklagte folgte der Auffassung des Betriebsprüfers und erließ am 19. Oktober 2001 einen geänderten Feststellungsbescheid, der zum Gegenstand des Klageverfahrens wurde. Lediglich für den ausgeschiedenen Gesellschafter Q wurden	22 23

negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt. Weitere Änderungsbescheide ergingen am 06. September und 05. Dezember 2002, die ebenfalls zum Gegenstand des Klageverfahrens wurden. Danach ist die Höhe der Einkünfte, falls es sich um solche aus Gewerbebetrieb handelt, unstreitig.

Die Klägerin vertritt die Auffassung, dass es für die Unterstellung, es seien 21 Eigentumswohnungen verkauft worden, keine Anhaltspunkte gebe. Der relativ kurze Zeitraum zwischen dem Verkaufsvertrag und dem Rückkaufsvertrag hinsichtlich einer Wohnung ergebe sich daraus, dass das Konzept relativ früh festgestanden habe. Außerdem habe der Entwurf des Verkaufsvertrages bereits im September des Jahres vorgelegen. Um alle Abschreibungsmöglichkeiten wahrnehmen zu können, hätten die Erwerber der Eigentumswohnungen ein Interesse daran gehabt, noch im Jahre 1998 den notariellen Kaufvertrag abzuschließen, was tatsächlich auch umgesetzt wurde. So erkläre sich der zeitlich enge zusammenliegende Abschluss der Verträge mit den Erwerbern der Wohnungen durch die G-GmbH. Soweit die Finanzverwaltung bemängelte, dass eine vertragliche Vereinbarung bestanden habe, nach der die Klägerin Wohnungen zurückerwerben könne, sei dies für die Frage einer Gewerblichkeit ohne Bedeutung. Hintergrund dieser Vereinbarung sei gewesen, dass die Klägerin lediglich sicherstellen wollte, nicht schlechter als ein fremder Dritter behandelt zu werden.

Die Klägerin beantragt,
unter Änderung des Feststellungsbescheides für 1998 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 05. Dezember 2002 die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung mit der Maßgabe festzustellen, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils an die G-GmbH in Höhe von 458.780,00 DM außer Ansatz bleibt,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Senat hat im ersten Rechtsgang die Klage abgewiesen. Auf Nichtzulassungsbeschwerde der Klägerin hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 30. November 2006 VIII B 104/06 das Urteil aufgehoben und die Rechtssache zur weiteren Sachaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Im zweiten Rechtsgang hat der Senat durch den Berichterstatter gemäß Beschluss vom

22. Februar 2007 Beweis erhoben. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll vom 17. April 2007 Bezug genommen. Dabei wird insbesondere Bezug genommen auf den Verkaufsprospekt der J-GmbH betreffend die 24 Eigentumswohnungen in der Seniorenresidenz "... " und die Vereinbarung der G-GmbH und Herrn L vom 17.12.1998. Nach den Bekundungen des Zeugen N soll die Vereinbarung bereits früher mündlich bestanden haben und nur zu diesem Zeitpunkt schriftlich fixiert worden sein.

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet.

Der angefochtene Feststellungsbescheid in Gestalt des Änderungsbescheids vom 05. Dezember 2002 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten, vgl.

§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO--.	36
Der Beklagte hat zurecht die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb festgestellt und in diesen den Gewinn aus der Veräußerung des Miteigentumsanteils an die G-GmbH einbezogen.	37
1. Der erkennende Senat geht nach dem Ergebnis der Beweisaufnahme von folgendem Sachverhalt aus:	38
Die Errichtung der Seniorenresidenz "... " wurde gemeinsam von der GbR und der G-GmbH geplant. Dies besagt der Verkaufsprospekt der J-GmbH, Seite 2. Aus der Aussage des Zeugen X ergibt sich, dass der Bauantrag im Namen von Herrn L gestellt wurde, da Bauantragsteller zum damaligen Zeitpunkt nur eine natürliche Person sein konnte. In wessen Namen bzw. Auftrag Herr L den Bauantrag gestellt hat, lässt sich nicht aufklären. Den Architektenvertrag hat Herr X mit der G-GmbH abgeschlossen. Einen Teil der Erwerber hatte Herr C angesprochen, einen anderen Teil Herr L. In dem den Interessenten zur Verfügung gestellten Verkaufsprospekt wird darauf hingewiesen, dass der Neubau von 24 Eigentumswohnungen in der Seniorenresidenz ... eine Baumaßnahme der G-GmbH sei.	39
2. Eine Personengesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte, wenn ihre Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes –EStG--) betreiben. Dies ist der Fall, wenn ihre Tätigkeit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt und sich nach den Umständen des Einzelfalls nicht als private Vermögensverwaltung darstellt (vgl. Beschlüsse des großen Senats des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 25. Juni 1984, GrS 4/82, Bundessteuerblatt BStBl – II 1984, 751, vom 03. Juli 1995 GrS 1/93, BStBl II 1995, 617 und vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl II 2002, 291).	40
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. Als negatives Erfordernis hat die Rechtsprechung aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf.	41
Bei dem Verkauf des Miteigentumsanteils an dem streitbefangenen Grundstück handelte es sich nicht um bloßen Vermögensverwaltung.	42
Zur Abgrenzung zwischen gewerblichem Grundstückshandel und privater Vermögensverwaltung hat der Bundesfinanzhof folgende Grundsätze aufgestellt, denen der erkennende Senat folgt (vgl. zusammenfassend BFH-Urteil vom 01. Dezember 2005 IV R 65/04, Deutsches Steuerrecht –DStR–2006, 225; vgl. hierzu auch Kempermann DStR 2006, 265):	43
Der Verkauf eines Grundstücks könne für sich genommen Teil eines gewerblichen Grundstückshandels sein, aber auch den letzten Akt einer Vermögensverwaltung darstellen. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH werde 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 trete. Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels habe der BFH die sog.	44

Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Sie besage, dass kein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, sofern weniger als vier Objekte veräußert werden. Der Drei-Objekt-Grenze komme allerdings nur Indizwirkung zu. Daher könnten auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung seien auch dann überschritten, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden sei. In derartigen Fällen werde der Veräußerer – sofern er das Grundstück für den Erwerber bebaue – wie ein Bauunternehmer, Generalübernehmer oder Baubetreuer tätig.

Der erkennende Senat sieht im Streitfall unter Berücksichtigung der vorgenannten Grundsätze des Bundesfinanzhofs die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel als überschritten an. Dies ergibt sich zur Überzeugung des Senats auf folgenden Tatsachen: 45

Die Klägerin hat den Miteigentumsanteil vor der Bebauung veräußert. Die Teilungserklärung war zu diesem Zeitpunkt bereits vorbereitet und die erforderliche Baugenehmigung lag vor. Trotz Belehrung durch den Notar haben die Beteiligten über die Frage, in welchem Umfang sich die Klägerin und die G-GmbH an der Errichtung zu beteiligen haben, keine Regelung getroffen. Dies bedeutet entgegen der Auffassung des BFH in dem Zurückverweisungsbeschluss nicht, dass der erkennende Senat davon ausgeht, dass die Klägerin nicht nur ihren eigenen Miteigentumsanteil mit den entsprechenden Teileigentumseinheiten gebaut hat, sondern das Grundstück auch für die Erwerberin, die G-GmbH -- miterrichtet hat. Die vertragliche Vereinbarung bedeutet vielmehr, dass die Klägerin sich verpflichtete und gegenüber den Erwerbern der einzelnen Eigentumswohnungen verpflichtet war, das Objekt ggfs. auch alleine zu errichten, wenn z. B. die G-GmbH insolvent wurde. Die Übernahme einer solchen Verpflichtung überschreitet den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung. 46

Hinzu kommt, dass die Klägerin sich mit not. beurkundetem Vertrag ebenfalls vom 17. Dezember 1980 (Urkundsrollennummer ... des Notars B) verpflichtet hatte, von der G-GmbH die bis zum 22. Dezember 1998 nicht durch wirksamen Kaufvertrag veräußerten Wohneinheiten zu den in den Anlage I zu der vorgenannten Urkunde aufgenommenen Kaufpreisen zurückzuerwerben. Als Grund für diese Vereinbarung gaben die Beteiligten an, dass eine Veräußerung der der G-GmbH zuzuweisenden Einheiten nach dem Jahre 1998 voraussichtlich mit Schwierigkeiten und finanziellen Einbußen verbunden sein werde. Diese Vereinbarung zeigt, dass letztendlich die Klägerin das Risiko tragen sollte, ob die 21 Eigentumswohnungen auch veräußert wurden. Sie trug damit letztendlich das wirtschaftliche Risiko der Vermarktung der Wohnungen. Eine solche Vereinbarung ist bei einer Grundstücksveräußerung im Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung unüblich. 47

Die Summe der Abweichungen von dem, was bei Veräußerungen von Grundstücken im Rahmen privater Vermögensverwaltung üblicherweise vereinbart wird, zeigt, dass die Klägerin mit der Veräußerung des Miteigentumsanteils, verbunden mit den 21 Eigentumswohnungen und diversen Abstellplätzen, den Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten hat. 48

Auch die in § 15 Abs. 2 EStG ausdrücklich genannten Voraussetzungen sind erfüllt. Das bedarf für die Selbständigkeit und die Gewinnerzielungsabsicht keiner näheren Ausführungen, gilt aber auch für die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und für die Nachhaltigkeit. 49

Für die Beteiligung am allgemeine wirtschaftlichem Verkehr ist maßgeblich, ob die zu beurteilende Tätigkeit nach Art und Umfang dem Bild einer unternehmerischen Marktteilhabe entspricht (BFH-Urteil vom 01. Dezember 2005 IV R 65/04, a. a. O.). Dies ist im Streitfall zu bejahen, da die Klägerin von Anfang an bei dem Konzept "Seniorenresidenz" vorgesehen hatte, die Eigentumswohnungen nicht zu vermieten, sondern zu veräußern. Sie hat nur die Veräußerung nicht selbst vorgenommen, da nach ihrer Auffassung die G-GmbH die Objekte besser vermarkten konnte. Dies zeigt, das die Klägerin bereit gewesen wäre, die Objekte auch an andere Personen als die G-GmbH zu veräußern.

Schließlich ist die Klägerin auch nachhaltig tätig geworden.

51

Das Merkmal der Nachhaltigkeit dient dazu, nur gelegentliche Tätigkeiten aus dem Bereich der gewerblichen Tätigkeiten auszuschließen. Eine Tätigkeit ist regelmäßig dann nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind. Allerdings kann eine Nachhaltigkeit selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen (Veräußerungs-) Vertrag abschließt und sich insoweit keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt.

52

Der Senat geht im Streitfall davon aus, dass die Klägerin die Absicht hatte, die Eigentumswohnungen, die sie von der G-GmbH zurückerwerben musste, selbst wieder zu veräußern. Dies ergibt sich nach dem eigenen Sachvortrag der Klägerin aus dem Konzept, nur die Gewerbeeinheiten im Eigentum zu behalten und die Seniorenwohnungen zu veräußern. Insofern hatte sie bei der Veräußerung des Miteigentumsanteils an die G-GmbH die unbedingte Absicht, von ihr zurück zu erwerbende Wohnungen zu veräußern. Ob es tatsächlich zu weiteren Veräußerungen gekommen ist, ist unerheblich, wenn bei der ersten Veräußerung tatsächlich eine Wiederholungsabsicht vorgelegen hat.

53

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Senat sieht keine Veranlassung, die Revision zuzulassen, da es sich hier um einen besonders gelagerten Einzelfall handelt.

54