
Datum: 09.08.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 6451/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0809.10K6451.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Kläger mit der Errichtung und Veräußerung eines Mehrfamilienhauses einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben und hieraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat.
- 3 Die Kläger sind verheiratet und werden gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger ist als Bauingenieur selbstständig tätig und erzielt hieraus gewerbliche Einkünfte.
- 4 Mit Übertragungsvertrag vom 14.10.1992 übertrug die Mutter des Klägers diesem unter anderem das unbebaute Grundstück R im Wege vorweggenommener Erbfolge. Das unbebaute Grundstück gehörte seit ca. 1960 der Mutter. Wegen der Einzelheiten wird auf den Übertragungsvertrag vom 14.10.1992 bezug genommen. Die Schwester des Klägers erhielt andere Grundstücke von der Mutter.
- 5 Der Kläger errichtete anschließend auf einer Teilfläche ein Mehrfamilienhaus mit 11 Wohneinheiten. Die Baugenehmigung datiert vom 6.12.1993. Das Objekt wurde im November 1994 fertiggestellt. Die Herstellungskosten betrugen ca. 2,35 Mio. DM.
- 6 Mit notariell beurkundetem Kaufvertrag vom 16.8.1994 veräußerte der Kläger das Objekt an Eheleute zu je ½ Miteigentumsanteilen. Der Kaufpreis betrug 4 504 000,00 DM. Dieser Betrag war ein Festpreis, auch wenn sich Materialpreise und Lohnkosten ändern sollten

(Textziffer II 1. des Vertrages). Das Gebäude befand sich zu diesem Zeitpunkt in einem teilfertigen Zustand. Wegen der weiteren Einzelheiten, insbesondere auch den Bauzustand, wird auf den Vertrag vom 16.8.1994 bezug genommen.

Die Finanzierung erfolgte durch die Bank L. Zins und Tilgung wurden über einen Zeitraum von 19 Jahren und 7 Monaten ermittelt. Der Kläger konnte jederzeit in unbegrenzter Höhe Sondertilgungen vornehmen, ohne eine Vorfälligkeitsentschädigung oder andere "Gebühren" zahlen zu müssen. Wegen der Einzelheiten wird auf das Finanzierungsangebot der Bank L vom 1.10.1993 und dessen Annahme durch den Kläger vom 4.10.1993 Bezug genommen. Außerdem wird auf ein Schreiben des Klägers an die Bank L vom 8.7.1993 Bezug genommen. 7

Der Beklagte berücksichtigte in dem erstmaligen Einkommensteuerbescheid für 1994 vom 06.06.1997, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, keinen Gewinn aus der Veräußerung des vorgenannten Objektes. 8

1998 fand beim Kläger eine Betriebsprüfung statt. Darin kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der Kläger mit der Errichtung und der Veräußerung des Mehrfamilienhauses einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben habe. Die Beteiligten verständigten sich darauf, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Objektes 961 162,00 DM (unter Berücksichtigung einer Gewerbesteuerückstellung) beträgt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 11.01.1999 bezug genommen. 9

Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 01.03.2000 einen Einkommensteueränderungsbescheid, in dem er bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb einen Gewinn aus der Grundstücksveräußerung in Höhe von 961 162,00 DM erfasste. 10

Die Kläger legten rechtzeitig gegen den Einkommensteueränderungsbescheid Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens änderte der Beklagte aus anderen Gründen die Einkommensteuerfestsetzung mit Bescheid vom 27.09.2001. Dieser Bescheid wurde zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens. 11

Anschließend wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 04.11.2003 den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: 12

Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel sei die Veräußerung von mehr als 3 Objekten innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs. Im Fall der Errichtung durch den Steuerpflichtigen und anschließenden Verkauf von Großobjekten könne ein gewerblicher Grundstückshandel jedoch auch ungeachtet der 3-Objekt-Grenze vorliegen. Im Streitfall habe der Kläger durch die Errichtung eines Mehrfamilienhauses mit 11 Wohneinheiten und der Veräußerung noch während der Bauzeit die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel erfüllt. 13

Die Änderung der Steuerbescheide verstoße nicht gegen den Vertrauensschutz des § 176 AO. Bereits bei der erstmaligen Festsetzung der Einkommensteuer im Jahre 1997 habe die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, die 3-Objekt-Grenze gelte nicht für Mehrfamilienhäuser. Der Bundesfinanzhof habe in seinen bis dahin ergangenen Urteile nicht gegenteilig entschieden. Erst mit Urteil vom 14.01.1998 habe der BFH zu dem Objekt Mehrfamilienhaus Stellung genommen. 14

Mit der Klage tragen die Kläger vor: 15

Er, der Kläger, habe mit dem Verkauf des Mehrfamilienhauses nach dem Gesamtbild der Verhältnisse keinen gewerblichen Grundstückshandel begründet. Die Errichtung und der Verkauf habe nicht die 3-Objekt-Grenze als Indiz für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels überschritten. Mit dem Verkauf eines Mehrfamilienhauses an einen einzigen Erwerber habe er nicht das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit erfüllt. Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels scheitere auch am Ablauf der 5-Jahres-Frist. Schließlich stehe der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels § 176 AO entgegen. Die Auffassung des Beklagten verstoße gegen die Entscheidung des Großen Senats 1/98 vom 10.12.2001. Die Fälle des sogenannten Durchhandelns und Errichtung seien gleich zu behandeln.	16
Die Kläger beantragen,	17
den Einkommensteueränderungsbescheid für 1994 vom 27.09.2001 unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 04.11.2003 mit der Maßgabe zu ändern, dass bei der Neufestsetzung der Einkommensteuer 1994 kein Gewinn aus der Veräußerung des Mehrfamilienhauses berücksichtigt wird,	18
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	19
Der Beklagte beantragt,	20
die Klage abzuweisen,	21
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	22
<u>Entscheidungsgründe</u>	23
Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet.	24
Der angefochtene Einkommensteueränderungsbescheid ist rechtmäßig und verletzt die Kläger deshalb nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO -.	25
Der Beklagte hat zu Recht den (der Höhe nach unstreitigen) Gewinn aus der Veräußerung des Mehrfamilienhauses in Höhe von 961 162,00 DM den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers hinzugerechnet.	26
Die vom Kläger mit der Errichtung der Veräußerung des streitbefangenen Objektes ausgeübte Tätigkeit erfüllt die Merkmale des § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG -. Danach ist Gewerbebetrieb eine selbstständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als andere selbstständige Arbeit anzusehen ist. Auch muss die Betätigung den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschreiten.	27
Bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten verlangt die Rechtsprechung, dass der Erwerb/die Bebauung in unbedingter Veräußerungsabsicht geschah (Bundesfinanzhof –BFH- Urteil vom 28.4.2005 IV R 17/04, Bundessteuerblatt –BStBl – II 2005, 606, 608; Kempermann, DStR 2006, 265, 266 mit Nachweisen). Liegt diese nicht vor, scheidet ein gewerblicher Grundstückshandel von vornherein aus. Liegt eine unbedingte Veräußerungsabsicht hingegen vor, sind die Merkmale eines Gewerbebetriebs im Sinne des	28

§ 15 Abs. 2 EStG zu prüfen.

Der erkennende Senat geht im Streitfall davon aus, dass der Kläger das Objekt in unbedingter Veräußerungsabsicht errichtet hat. Hierfür sprechen folgende Indizien: 29

1. Der Kläger hat das Objekt bereits vor Fertigstellung veräußert. Da die Frage, ob ein Steuerpflichtiger ein noch zu errichtendes Objekt durch Veräußerung oder Vermietung nutzen will, im Regelfall erst nach Fertigstellung entschieden werden kann, kommt einer Veräußerung vor Fertigstellung erhebliche Indizwirkung für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht zu. 30

2. Der Kläger konnte die Finanzierung jederzeit durch eine Sonderzahlung beenden, ohne eine Vorfälligkeitsentschädigung zahlen zu müssen. Dies ist ungewöhnlich und spricht in Verbindung mit dem hohen Zinssatz von 8,5% (nach dem Statistischen Jahrbuch 1994, S. 375 fielen die Zinssätze für Hypothekarkredite seit Dezember 1992 kontinuierlich und betrugen im September 1993 8,23% und im Dezember 1993 nur noch 7,75%) für eine kurzfristige Finanzierung, auch wenn Zins und Tilgung auf ca. 20 Jahre berechnet wurden. Den Hinweis in dem Finanzierungsvertrag auf das Verbraucherkreditgesetz sieht der Senat als unbeachtlich an; er dient nur zur Absicherung der Bank, sagt aber nichts über die Tätigkeit des Klägers aus. Auch das Schreiben des Klägers an die Bank L vom 8.7.1993 kann eine fehlende Veräußerungsabsicht nicht belegen. In diesem Schreiben ist nur ausgeführt, dass "zunächst" nicht an einen Verkauf gedacht sei. Im Zusammenhang mit der Aufforderung der Bank L, eine Teilungserklärung beizubringen, belegt dieses Schreiben nur, dass der Kläger nicht an eine Veräußerung einzelner Eigentumswohnungen gedacht hat. Über einen Verkauf des Gesamtobjekts sagt dieses Schreiben nichts aus. Außerdem ist nur "zunächst" ein Verkauf nicht beabsichtigt. Die Verwendung des Wortes "zunächst" weist eher auf eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht zu einem späteren Zeitpunkt hin. 31

3. Der Kläger hat sich nach dem unwidersprochenen Vortrag des Beklagten in der mündlichen Verhandlung zu keinem Zeitpunkt um Mieter für das Objekt bemüht. Auch dies ist bei elf Wohnungen und dem Herstellungsaufwand ungewöhnlich. Wollte der Kläger nicht Gefahr laufen, dass die Wohnungen nach Fertigstellung leer blieben, hätte es nahegelegen, sich rechtzeitig um Mieter zu bemühen. Dass er dies nicht getan hat, spricht gegen seine Absicht, das Objekt durch Vermietung nutzen zu wollen. 32

4. Letztlich spricht auch der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Erteilen der Baugenehmigung (Dezember 1993) und Verkauf des Objekts (August 1994) für eine Bebauung in unbedingter Veräußerungsabsicht. Nimmt einen normalen "Vorlauf" zwischen Suchen eines Käufers, Kaufpreisverhandlungen, Entwurf des Notarvertrags und dessen Abschluss an, muss der Kläger bereits sehr frühzeitig um einen Käufer bemüht haben. Der Senat braucht nicht aufzuklären, ob der Kläger nicht bereits vor Baubeginn den Käufer gefunden hatte und eventuell sogar nach dessen Vorstellungen gebaut hat, was automatisch einen gewerblichen Grundstückshandel bedeuten würde, da die zuvor aufgezählten Indizien zur Bejahung einer unbedingten Veräußerungsabsicht ausreichen. 33

Die Voraussetzungen nach § 15 Abs. 2 EStG für die Annahme eines Gewerbebetriebs liegen vor. 34

Der Kläger ist insbesondere auch nachhaltig tätig geworden. Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie von der Absicht getragen wird, sie zu wiederholen. Bei einer Mehrzahl von Handlungen ist die Nachhaltigkeit zu bejahen. Im Streitfall kann die Nachhaltigkeit zwar nicht aus der Veräußerung mehrerer Objekte hergeleitet werden. Sie ergibt sich aber daraus, dass 35

der Kläger als Bauherr des Mehrfamilienhauses ein besonders aufwendiges Gebäude mit Herstellungskosten über 2,5 Mio DM errichtet hat. Damit hat er die Grenze der Einzeltätigkeiten überschritten, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 28.4.2005 IV R 17/04, a.a.O.).

Die vom Kläger entfaltete Tätigkeit hat auch die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung überschritten. 36

Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und der nicht steuerbaren privaten Vermögensverwaltung sowie den anderen Einkunftsarten andererseits ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung abzustellen (Bundesfinanzhof – BFH – Beschluss vom 10.12.2001 GrS 1/98, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2002, 291). 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 Vordergrund tritt. 37

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der Bundesfinanzhof die sogenannte 3-Objekt-Grenze eingeführt. Danach liegt bei der Veräußerung von weniger als 4 Objekten regelmäßig kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Je geringer der Umfang von Anschaffungen und Veräußerungen sei, desto weniger sei anzunehmen, dass der Zweck der Vermögensmehrung durch Umschichtung im Vordergrund stehe. Eine zahlenmäßige Begrenzung auf 3 Wohneinheiten trage der gebotenen Vereinfachung Rechnung. Würden hingegen innerhalb eines kurzen Zeitraums zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf – in der Regel 5 Jahre - mindestens 4 Objekte veräußert, könne von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, weil die äußeren Umstände den Schluss zuließen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankomme. Die 3-Objekt-Grenze gilt nach dem vorgenannten BFH-Beschluss nicht nur für den reinen Handel mit Grundstücken, sondern ist auch auf Fälle der Veräußerung nach Bebauung anzuwenden (vgl. hierzu auch Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 26. Auflage 2007, § 15 Rz. 48 am Ende). Auch diesen Fällen dient sie der gebotenen Rechtsvereinfachung und entspricht sie der gesetzgeberischen Grundentscheidung, private Veräußerungsgewinne unbesteuert zu lassen. Da sich der Unterschied zwischen einem Bauträger und einem Bauherrn, der die spätere Vermietung beabsichtigt nicht in der Bebauung sondern erst im Verkauf zeigt, ist auch in Errichtungsfällen regelmäßig nur eine gewisse Anzahl von Verkäufen als Beweisanzeichen dafür geeignet, dass die Tätigkeit die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten hat. 38

Der Große Senat hat jedoch ausdrücklich betont, dass die 3-Objekt-Grenze nicht wie eine Freigrenze wirkt, sondern nur indizielle Bedeutung hat. Auch bei einer Veräußerung von weniger als 4 Objekten liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zweifelsfrei von vorneherein eine unbedingte Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen bestanden hat. Dies ist nach Ansicht des Großen Senats beispielsweise dann der Fall, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist, es von vorneherein auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird oder das Bauunternehmen des das Grundstück bebauenden Steuerpflichtigen erhebliche Leistungen für den Bau erbringt, die nicht wie unter Fremden abgerechnet werden. Diesen Indizien steht es gleich, wenn der Steuerpflichtige das Bauvorhaben nur kurzfristig finanziert, bereits während der Bauphase eine Maklerfirma mit dem Verkauf des Objekts 39

beauftragt oder selbst Veräußerungsannoncen schaltet, vor Fertigstellung des Objekts einen Vorvertrag mit den künftigen Erwerbern schließt oder Gewährleistungspflichten über das bei Privatverkäufen übliche Maß übernimmt (vgl. Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 26.09.2006 15 K 10556/03, Entscheidungen der Finanzgerichte 2007, 1031).

Ausgehend von diesen Grundsätzen liegt nach Überzeugung des erkennenden Senats im Streitfall ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Die indizielle Wirkung der 3-Objekt-Grenze, die der erkennende Senat grundsätzlich sehr hoch einschätzt, kommt im Streitfall nicht zum Tragen, da der Kläger das Objekt bereits vor Fertigstellung weiter veräußert hat und dabei die Verpflichtung übernommen hat, das Objekt fertig zu stellen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 17.12.2003 XI R 22/02, BFH/NV 2004, 1629 und Beschluss vom 21.2.2005 VIII B 270/03, BFH/NV 2005, 890). In diesem Fall wird der Steuerpflichtige nicht mehr wie ein privater Bauherr, sondern vielmehr wie ein Bauunternehmer tätig. Dabei gilt der Wegfall der indiziellen Wirkung der 3-Objekt-Grenze bei einer Veräußerung vor Fertigstellung zumindest in dem Fall, in dem ein größeres Objekt errichtet und veräußert wird. Der Senat kann offen lassen, ob dies auch gelten würde, wenn ein normales Einfamilienhaus bereits während der Bauphase weiterveräußert würde. 40

Hinzu kommt, dass durch die Nähe des Klägers zum Baubereich die indizielle Wirkung der 3-Objekt-Grenze nicht so ausgeprägt ist wie in anderen Fällen. 41

Der Änderung des erstmaligen Einkommensteuerbescheids, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen war, steht § 176 AO nicht entgegen. Nach § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, da sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Nach Satz 2 der vorgenannten Vorschrift gilt dies in dem Fall, dass die bisherige Rechtsprechung bereits in einer Steuererklärung berücksichtigt worden ist, ohne dass das für die Finanzbehörde erkennbar war, nur dann, wenn anzunehmen ist, dass die Finanzbehörde bei Kenntnis der Umstände die bisherige Rechtsprechung angewandt hätte. Die Anwendung des § 176 AO scheitert im Streitfall bereits daran, dass die sogenannte 3-Objekt-Grenze nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs immer nur indizielle Bedeutung hat und es kein Urteil des Bundesfinanzhofs gibt, aus dem sich ergibt, dass bei einer Veräußerung von weniger als 4 Objekten keinesfalls ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen ist. 42

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die Zulassung der Revision auf §§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. 43