
Datum: 27.08.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 4918/07 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0827.4K4918.07F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. 1

Die Kläger sind Eheleute und Beteiligte der Q. Grundstücksgemeinschaft GbR. Der Ehemann war in den Streitjahren 1995 bis 1998 als Lehrer beschäftigt, die Ehefrau war als Geschäftsführerin einer GmbH im Immobilienbereich tätig. 2

Die Kläger erwarben im Dezember 1991 je zur ideellen Hälfte das mit einem Mehrfamilienhaus bebaute Grundstück H-Straße 1 in N-Stadt (Baujahr 1939). Der Kaufpreis betrug DM 766.000. Der Kaufpreis war über insgesamt vier langfristige Darlehen mit der E-Bausparkassen AG sowie der B-Bank finanziert. 3

Die seinerzeit acht vorhandenen Wohnungen waren zum Zeitpunkt des Erwerbs vollständig - unbefristet - vermietet. Nach Angaben der Kläger sollte der Erwerb des Objekts der Altersvorsorge dienen. 4

Seit Anfang des Jahres 1993 bis Ende des Jahres 1996 erfolgten an dem Objekt umfangreiche Sanierungs- und Renovierungsarbeiten. Ferner wurde in der Zeit von 1995 bis 1997 das Dachgeschoss zu einer weiteren Wohnung ausgebaut. Der Baubeginn erfolgte im 5

6

Herbst 1995; der Bauantrag wurde nachträglich im April 1996 gestellt. Die Bauabnahme erfolgte im März 1997. Ein Großteil der Instandsetzungsarbeiten des Objekts begann im Jahr 1994 (Sanitäreanlagen und Fenster). Die hierfür angefallenen Kosten beliefen sich auf ca. DM 107.000. Die Kosten für Sanierung, Renovierung und Ausbau - die im Wesentlichen ebenfalls fremdfinanziert wurden - betragen insgesamt ca. DM 388.000. Hiervon entfielen auf die Herstellungskosten für die ausgebaute Dachgeschosswohnung nach Schätzung der Kläger ca. DM 120.000. Wegen der Einzelheiten wird auf die in der Betriebsprüfungs-Handakte Band II vom Kläger verfasste Einzelaufstellung vom 17.11.1996 Bezug genommen.

Nach Abschluss der wesentlichen Modernisierungsmaßnahmen erhöhten die Kläger die Mieten in den Grenzen von § 3 des Gesetzes zur Regelung der Miethöhe (MHG). 7

Ausweislich einer Bestätigung vom 22.04.1999 des inzwischen nicht mehr existenten Maklerunternehmens B-KG aus N-Stadt sollen die Kläger während des Zeitraums 1995/1996 versucht haben, das Objekt zu veräußern. Sowohl die eigenen Bemühungen der Kläger als auch diejenigen der beauftragten Maklerfirma hatten keinen Erfolg. Die B-KG erklärte im vorgenannten Schreiben, die Interessenten seien nicht bereit gewesen, den geforderten Kaufpreis zu zahlen. Nach Angaben der Kläger hätten sie in etwa eine Preisvorstellung von DM 900.000 gehabt. 8

Im Frühjahr des Jahres 1996 beschlossen die Kläger, das Objekt in Eigentumswohnungen zu teilen (Wohnungseigentumsgesetz - WEG -). Hierdurch sollten am Markt höhere Verkaufschancen erzielt und höhere Preise vereinnahmt werden können. Die Abgeschlossenheitserklärung der Kläger erfolgte am 09.03.1996; die entsprechende Bescheinigung der Stadt N-Stadt datiert vom 10.06.1996. Die Teilungserklärung erfolgte am 25.07.1996. 9

Im September 1996 veräußerten die Kläger die Eigentumswohnung Nr. 2 an die Eheleute R. zum Kaufpreis von DM 204.000. Im August 1997 erwarben die Eheleute R. zudem die Eigentumswohnung Nr. 1 zum Kaufpreis von DM 175.000. Auf Grund einer in der Zeitung "X. Nachrichten" im Oktober 1996 geschalteten Annonce veräußerten die Kläger im November 1996 die Eigentumswohnung Nr. 5 zum Kaufpreis von DM 350.000 an die Eheleute C. (seinerzeit Erwerbbergemeinschaft W./C.). Im Februar 1998 erfolgte sodann die Veräußerung der Eigentumswohnung Nr. 6 an eine Frau N. zum Kaufpreis von DM 240.000. Die Eigentumswohnung Nr. 3 wurde im September 2002 - außerhalb des Prüfungszeitraums - von einer Frau X. erworben. Sowohl die Eheleute R. als auch Frau N. waren Bekannte bzw. Kollegen der Kläger. 10

Die im Zeitraum von September 1996 bis Februar 1998 veräußerten vier Eigentumswohnungen erbrachten insgesamt einen Verkaufspreis von DM 969.000. Weitere als die bisherigen Eigentumswohnungen in dem Objekt H-Straße 1 sind nach Angaben der Kläger bislang nicht veräußert worden. 11

Seit Erwerb des Objekts erklärten die Kläger in ihren Einkommensteuererklärungen hieraus negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gesonderte Feststellungserklärungen reichten sie nicht ein. Gewinne aus der Veräußerung der Wohnungen erklärten sie nicht. Der Beklagte folgte zunächst dieser Beurteilung. 12

Mit Bescheid vom 02.02.1999 ordnete der Beklagte gegenüber den Klägern eine Betriebsprüfung gemäß § 193 Abgabenordnung (AO) wegen Gewinnfeststellung und Gewerbesteuer 1994 bis 1997 an. Mit ihrem Einspruch beantragten die Kläger die Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung, die der Beklagte mit Bescheid vom 13

31.03.1999 ablehnte. Mit weiterem Bescheid vom 03.05.1999 änderte er die Prüfungsanordnung gegenüber den Klägern und teilte mit, dass Prüfungsobjekt die Grundstücksgemeinschaft sei. Die mit Schreiben vom 07.05. und 09.05.1999 im Rahmen des erneuten Einspruchs beantragte Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung lehnte der Beklagte am 10.05.1999 wiederum ab. Am 02.09.1999 teilte er mit, nunmehr am 08.09.1999 mit der Betriebsprüfung beginnen zu wollen. Nach einem weiteren (hilfsweise gestellten) Antrag auf Aussetzung der Vollziehung vom 02.09.1999 erklärte der Beklagte mit weiterem Schreiben vom 09.09.1999, dass ein Termin zum Eröffnungsgespräch der Betriebsprüfung erst erfolgen solle, sobald die Prüfungsanordnung rechtskräftig würde. Einspruch und Klage gegen die Prüfungsanordnung hatten ebenso wie die gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster im Verfahren 6 K 6493/99 AO erhobene Nichtzulassungsbeschwerde und Revision keinen Erfolg (Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 05.02.2002 zu den Az. VIII R 2/01 und VIII B 4/01). Die Prüfungshandlungen begannen am 28.11.2002. Vorab hatte der Beklagte dem seinerzeitigen Berater mit Schreiben vom 22.11.2002 - d.h. kurz vor Beginn der Prüfungshandlungen - mitgeteilt, dienstliche Gründe hätten es erforderlich gemacht, mit der Betriebsprüfung nicht am 08.09.1999, sondern am 28.11.2002 zu beginnen. Mit Bescheid vom 02.12.2002 erweiterte der Beklagte die Betriebsprüfung auch auf das Jahr 1998.

Der Betriebsprüfer vertrat die Auffassung, die Kläger hätten in der Rechtsform einer GbR einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Es seien nach Maßgabe der sog. Drei-Objekte-Grenze mehr als drei Objekte, nämlich Eigentumswohnungen, innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums veräußert worden. Für den Fristbeginn sei vorliegend nicht auf den Zeitpunkt des Erwerbs des Grundstücks im September 1991, sondern auf den Zeitpunkt des Abschlusses der Modernisierungsmaßnahmen in den Jahren 1996/1997 abzustellen (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 05.12.2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291). Der gewerbliche Grundstückshandel habe zum 01.01.1994 begonnen, da zu jener Zeit auch mit den Modernisierungsmaßnahmen begonnen worden sei. 14

Der Betriebsprüfer stellte per 01.01.1994 eine Eröffnungsbilanz auf, in der er das Objekt H-Straße 1 mit seinen historischen Anschaffungskosten zuzüglich der bis zu jenem Zeitpunkt bereits erfolgten Baumaßnahmen ins Betriebsvermögen einlegte. Die Fremdfinanzierungszinsen für den Erwerb der Immobilie und die nachträglichen Herstellungs- und Modernisierungsmaßnahmen erkannte die Betriebsprüfung - was inzwischen unstrittig ist - nur in Höhe von 50 v.H. der Aufwendungen an. Der Betriebsprüfer erfasste für die Streitjahre 1995 bis 1998 folgende Gewinne aus Gewerbebetrieb (vgl. Anlage 5 zum Betriebsprüfungs-Bericht vom 16.12.2003): 15

- a. DM 24.394,16 16
- b. DM 258.156,12
- c. DM 101.509,27
- d. DM 101.304,52

Über die Zahlen besteht - mit Ausnahme der Frage des Einlagewerts - kein Streit. 17

Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 08.01.2004 u.a. für die Streitjahre 1995 bis 1998 erstmals entsprechende Gewinnfeststellungsbescheide. 18

Der Einspruch gegen die Auswertungsbescheide, mit dem sich die Kläger gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels wandten, blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2007 führte der Beklagte aus, die Voraussetzungen einer 19

gewerblichen Betätigung gemäß § 15 Einkommensteuergesetz (EStG) lägen vor. Die Kläger hätten nachhaltig gehandelt und sich am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Zumindest eine Wohnung sei - wie von den Eheleuten C. im Rahmen eines Auskuntftersuchens erklärt - über eine Zeitungsannonce veräußert worden. Auch die Veräußerung der Eigentumswohnungen an Frau N. und die Eheleute R., d.h. Bekannte der Kläger, sei insofern unschädlich. Über die persönliche Bekanntschaft zu den Klägern hätten die Erwerber gewusst, dass die Kläger Wohnungen veräußern wollten. Die Kläger wären auch bereit gewesen, das Objekt an einen anderen Erwerber zu veräußern, falls sich der Verkauf an den ursprünglich vorgesehenen Käufer zerschlagen hätte. Jedenfalls sei das Bekanntschaftsverhältnis der Kläger zu den Erwerbern nicht der Grund für die Veräußerung gewesen.

Zudem hätten die Kläger bei der Veräußerung der vier Eigentumswohnungen die Grenze zur privaten Vermögensverwaltung überschritten. Es seien innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Erwerb und Verkauf mehr als drei Objekte (Wohnungen) veräußert worden. Zwar sei die Aufteilung des Gebäudes in Eigentumswohnungen - für sich betrachtet - kein Umstand, der die Veräußerung der so entstandenen Eigentumswohnungen zu einer gewerblichen Tätigkeit mache. Allerdings sei für den Beginn des Fünf-Jahres-Zeitraums nicht auf den Zeitpunkt des Erwerbs des Objekts abzustellen, sondern auf denjenigen des Abschlusses der Modernisierungsarbeiten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) beginne der Fünf-Jahres-Zeitraum im Falle einer grundlegenden Modernisierung oder Sanierung eines Gebäudes erst im Zeitpunkt des Abschlusses jener Arbeiten. Die Sanierung bzw. erhebliche Modernisierung eines Gebäudes werde hierdurch der Errichtung eines neuen Gebäudes gleichgestellt. Im Streitfall hätten die Kläger in den Jahren 1993 bis 1996 umfangreiche Sanierungs- und Renovierungsarbeiten durchgeführt. Hierfür seien ca. DM 388.500 aufgewandt worden. Dieser Betrag stelle mehr als 50 v.H. des für die Immobilie gezahlten Kaufpreises (DM 766.000) dar. Bereits die erhebliche Höhe der Kosten für Um- und Ausbau des Hauses - im Verhältnis zum Kaufpreis - spreche dafür, dass die Kläger ein Objekt neuer Marktgängigkeit geschaffen hätten. Die erheblichen Umbau- und Modernisierungsarbeiten hätten zu einer Wertsteigerung geführt. Auf dem Gebiet von Heizung, Elektroinstallation und Fenster seien Standardanhebungen erfolgt. Ein Indiz dafür, dass durch die Umbaumaßnahmen eine erhebliche Wertsteigerung des Objekts erzielt worden sei, ergebe sich aus dem erzielten Kaufpreis für die vier Eigentumswohnungen (DM 969.000). Obwohl nur vier von neun der vorhandenen Wohnungen veräußert worden seien, sei bereits hierdurch ein Betrag von mehr als DM 200.000 über dem selbst gezahlten Kaufpreis für die gesamte Immobilie Erlöst worden. 20

Die Kläger seien beim Erwerb bzw. bei Beginn der Modernisierungs- und Umbaumaßnahmen auch bedingt zur Veräußerung des Objekts bereit gewesen. Die Veräußerungsabsicht werde nach der BFH-Rechtsprechung vermutet. Es sei unerheblich, ob tatsächlich eine bereits feste Verkaufsabsicht bestanden habe oder ob das Objekt eigentlich anders - nämlich durch Vermietung - habe genutzt werden sollen. Die Kläger hätten die Vermutung einer zumindest bedingten Veräußerungsabsicht auch nicht erschüttert. Der Einwand einer langfristigen Vermietung sei unerheblich. Gleiches gelte für den Hinweis, der Verkauf sei auf Grund der plötzlich aufgetretenen Krankheit des Ehemanns sowie des Finanzbedarfs zur zukünftigen Unterstützung der Kinder notwendig gewesen. Der bloße Anlass für den Verkauf sage nichts darüber aus, ob der Verkäufer nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre. Zudem sei zu berücksichtigen, dass es nicht die Kläger gewesen seien, die langfristige Mietverträge abgeschlossen hätten. Sie hätten das Objekt bereits im vollvermieteten Zustand übernommen. 21

Mit der hiergegen erhobenen Klage berufen sich die Kläger für die Streitjahre 1995 und 1996 zum einen auf den Eintritt der Feststellungsverjährung. Mit der Betriebsprüfung sei erst am 28.11.2002 begonnen worden - und somit außerhalb der für die Jahre 1995 und 1996 geltenden Verjährungsfrist. Der Einspruch gegen die Prüfungsanordnung führe nicht zur Verjährungshemmung gemäß § 171 Abs. 4 AO. Zudem habe der Beklagte selbst ausgeführt, dass dienstliche Gründe für die Verschiebung des Prüfungsbeginns maßgebend gewesen seien. Auch eine Anlaufhemmung nach §§ 181, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO greife nicht ein. Zwar hätten sie, die Kläger, keine Feststellungserklärungen eingereicht. Allerdings sei es dem Beklagten aus den eingereichten Unterlagen (Mieteinkünfte in den Einkommensteuererklärungen, Veräußerungsvorgänge) leicht möglich gewesen, ein entsprechendes Feststellungsverfahren einzuleiten. Sämtliche für die Besteuerung wesentlichen Tatsachen seien dem Beklagten bekannt gewesen.

Zum anderen lägen die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel nicht vor. Sie, die Kläger, hätten keine gewerblichen Einkünfte i.S. des § 15 EStG erzielt. Drei der vier Eigentumswohnungen seien bereits ohne Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr veräußert worden. Der Erwerb sei auf Eigeninitiative der jeweiligen Käufer erfolgt. Aus dem Umstand, dass sie - die Kläger - trotz Einschaltung eines Maklers keine Veräußerung vorgenommen hätten, sei zu schließen, dass die (zunächst) vorhandene bedingte Veräußerungsabsicht wieder aufgegeben worden sei. Der Maklerauftrag gegenüber der Firma B-KG sei zurückgenommen worden. Zudem habe keine Bereitschaft bestanden, das Objekt bzw. die Eigentumswohnungen an jeden in Frage kommenden Erwerber zu veräußern. 23

Ferner habe - entgegen der Auffassung des Beklagten - keine "Marktreifmachung" des Objekts durch Renovierung und Teilung des Objekts vorgelegen. Die Renovierungsmaßnahmen hätten nur dazu gedient, den Standard des Objekts zu halten. Es habe sich um reinen Erhaltungsaufwand gehandelt. Insofern sei auch im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels die Abgrenzung zwischen Herstellungskosten (Marktreifmachung) und Erhaltungsaufwand (bloße Vermögensverwaltung) maßgebend. Durch reinen Erhaltungsaufwand könne die Fünf-Jahres-Frist nicht neu in Gang gesetzt werden. 24

Zudem sei zu berücksichtigen, dass sie, die Kläger, beachtenswerte Veräußerungsmotive gehabt hätten. Zum einen sei der Ehemann schwer erkrankt. Zum anderen hätten sie für die Finanzierung der Ausbildung der Kinder Finanzierungsmittel benötigt. Auch sei zu beachten, dass die Anschaffung des Objekts sowie die später angefallenen Modernisierungs- und Ausbaumaßnahmen langfristig finanziert worden seien. 25

Die fehlende Veräußerungsabsicht ergebe sich auch daraus, dass keine gezielten Einheiten zur Veräußerung ausgewählt worden seien. Die marktgängigste Eigentumswohnung im Dachgeschoss sei nicht veräußert worden. 26

Sofern überhaupt von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen sei, habe der Beklagte einen falschen Einlagewert erfasst. Der Beginn des vermeintlichen gewerblichen Grundstückshandels hätte nicht bereits am 01.01.1994, sondern erst mit der Teilung des Objekts in Eigentumswohnungen im Juli 1996 begonnen. Die ursprünglich vorhandene Veräußerungsabsicht habe sich nur auf das Objekt in Gänze bezogen; der (gescheiterte) Verkauf hätte nicht zur Gewerblichkeit geführt. Der spätere Entschluss zur Teilung und Veräußerung einzelner Eigentumswohnungen könne nicht dazu führen, dass bereits seit dem 01.01.1994 Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels begründet worden sei. Für den Fall der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels dürften nicht die 27

historischen Anschaffungskosten gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG, sondern müsse der Teilwert per Juli 1996 angesetzt werden. Dieser dürfte dem Wiederverkaufswert entsprechen haben.

Die Kläger beantragen, 28

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von 29
Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 1995 bis 1998 vom 08.01.2004 in Gestalt der
Einspruchsentscheidung vom 25.10.2007 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt, 30

die Klage abzuweisen. 31

Zum verfahrensrechtlichen Einwand bringt der Beklagte vor, auch für die Jahre 1995 und 32
1996 sei bei Beginn der Prüfungsverhandlungen noch keine Feststellungsverjährung
eingetreten gewesen. Der Beginn der Feststellungsfrist sei gemäß §§ 181, 170 Abs. 2 Nr. 1
AO gehemmt gewesen. Die Kläger hätten, obwohl hierzu verpflichtet, keine Erklärung zur
gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung
eingereicht.

In der Sache hält der Beklagte an seiner Auffassung fest, dass ein gewerblicher 33
Grundstückshandel vorliege. Auf Grund des Ausmaßes der Modernisierungsmaßnahmen im
Jahr 1994 sei Stichtag für den Beginn des gewerblichen Grundstückshandels der 01.01.1994.
Demgemäß sei das Objekt mit dem zum Stichtag gültigen Teilwert anzusetzen. Nach § 6
Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG seien hierbei jedoch höchstens die historischen Anschaffungs-
oder Herstellungskosten maßgebend, wenn - wie vorliegend - das Wirtschaftsgut innerhalb
der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft worden sei.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird Bezug genommen auf die wechselseitigen Schriftsätze 34
der Beteiligten nebst beigefügter Unterlagen, die vorgelegten Verwaltungsvorgänge sowie die
Einspruchsentscheidung vom 25.10.2007.

Der Berichterstatter hat mit den Beteiligten und ihren Vertretern am 27.04.2010 den Sach- 35
und Streitstand erörtert und hierbei den Kläger persönlich gehört. Wegen der Einzelheiten
wird auf das Sitzungsprotokoll vom selben Tag Bezug genommen.

Der Senat hat in dieser Sache am 27.08.2010 mündlich verhandelt. Insofern wird ergänzend 36
verwiesen auf das Sitzungsprotokoll.

Entscheidungsgründe: 37

Die Klage ist unbegründet. 38

Die Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1995 bis 1998 vom 08.01.2004 und die 39
hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 25.10.2007 sind rechtmäßig und verletzen
die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung - FGO -). Die
Kläger haben in den Streitjahren in der Rechtsform einer GbR einen gewerblichen
Grundstückshandel betrieben. Die Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist -
sofern dies zwischen den Beteiligten noch streitig ist - zutreffend. Zudem lag für die Jahre
1995 und 1996 keine Feststellungsverjährung vor.

1. Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide durften auch für die Jahre 1995 und 1996 am 08.01.2004 noch ergehen. Die Feststellungsfrist war noch nicht abgelaufen.

a. Der Beginn der Feststellungsfrist war vorliegend auf Grund der - unstreitigen - Nichtabgabe von Gewinnfeststellungserklärungen gemäß §§ 181, 170 Abs. 2 Nr. 1 AO bis zum 31.12.1998 (für das Jahr 1995) bzw. bis zum 31.12.1999 (für das Jahr 1996) gehemmt. Die vierjährige Feststellungsfrist endete dann regulär zum 31.12.2002 (1995) bzw. 31.12.2003 (1996). Die Prüfungshandlungen der Betriebsprüfung begannen am 28.11.2002 und führten demnach spätestens (vgl. hierzu aber unten unter 1. b.) gemäß § 171 Abs. 4 Satz 1 AO zu einer Ablaufhemmung über das reguläre Fristende hinaus. 41

Der Einwand der Kläger, die Anlaufhemmung gemäß § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO finde vorliegend keine Anwendung, da dem Beklagten der besteuere-relevante Sachverhalt bereits bekannt gewesen sei, greift nicht durch. Die Kläger waren bei unterstelltem Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels verpflichtet, Gewinnfeststellungserklärungen nach §§ 181 Abs. 2, Abs. 1 Satz 2, 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO abzugeben. Die Voraussetzungen der Ausnahmeregelung in § 180 Abs. 3 AO liegen nicht vor. Selbst wenn dem Beklagten insoweit erhebliche besteuere-relevante Sachverhalte bereits vorher bekannt gewesen sein dürften, führt dies nicht dazu, dass die Vorschrift des § 170 Abs. 2 Nr. 1 AO keine Anwendung findet. Für den Beginn der Feststellungsfrist stellt das Gesetz formal an die "Einreichung" einer entsprechenden Steuer- bzw. Feststellungserklärung ab. Zwar trifft es zu, dass für den Fristbeginn nicht die Richtigkeit der eingereichten Steuererklärung maßgebend ist. Vielmehr reicht es aus, dass die Finanzbehörde in die Lage versetzt wird, ein Besteuerungsverfahren einzuleiten (BFH-Urteil vom 14.01.1998 X R 84/95, BFHE 185, 111, BStBl II 1999, 203). Anknüpfungspunkt hierfür ist allerdings die Abgabe einer entsprechenden Erklärung (vgl. insofern jüngst auch FG Münster, Urteil vom 16.07.2010 14 K 3997/08 F, http://www.fg-muenster.nrw.de/service/entscheidungen/15_08_2010/index.php). Hieran fehlte es im Streitfall. 42

b. Unabhängig hiervon war auch deshalb keine Feststellungsverjährung eingetreten, da bereits frühzeitig - im Jahr 1999 - eine Betriebsprüfung u.a. für die Streitjahre 1995 und 1996 angeordnet wurde. Nach § 171 Abs. 4 Satz 1 AO führt sowohl der Beginn als auch der vom Steuerpflichtigen beantragte Aufschub einer Betriebsprüfung zur Ablaufhemmung. Zur Überzeugung des Senats steht fest, dass der letztlich für den 08.09.1999 vorgesehene Beginn der Betriebsprüfung auf Antrag der Kläger hinausgeschoben war. Zwar ist allein die Anfechtung einer Prüfungsanordnung nicht geeignet, um einen Prüfungsaufschub i.S. des § 171 Abs. 4 AO anzunehmen. Allerdings haben die Kläger mehrfach auch die Aussetzung der Vollziehung der Prüfungsanordnung beantragt, zuletzt mit Schreiben vom 02.09.1999. Der Aussetzungsantrag enthält konkludent das Begehren, den Beginn der Außenprüfung hinauszuschieben, bis über die Rechtmäßigkeit der angefochtenen Anordnung entschieden ist. Deshalb muss der Steuerpflichtige, der die Prüfungsanordnung anfechtet und deren Aussetzung beantragt, demjenigen gleichgestellt werden, der allein die Verschiebung der Prüfung beantragt (vgl. Senatsurteil vom 26.03.2010 4 K 3303/08 E,U, EFG 2010, 1004 m.w.N.). Dies gilt nur dann nicht, wenn sich die angefochtene Prüfungsanordnung - anders als im Streitfall - als rechtswidrig erweist. 43

Der in dem Aussetzungsantrag vom 02.09.1999 konkludent enthaltene Antrag auf Prüfungsaufschub war zudem kausal für den ins Jahr 2002 verschobenen Beginn der Prüfung. Der Beklagte hat dem seinerzeitigen steuerlichen Berater der Kläger mit Schreiben vom 09.09.1999 mitgeteilt, dass ein Termin zum Eröffnungsgespräch der Betriebsprüfung erst dann erfolgen solle, sobald die Prüfungsanordnung - die Einspruchsentscheidung 44

hierüber datiert vom 10.06.1999 und wurde sodann mit Schreiben vom 14.09.1999 nochmals bekannt gegeben - rechtskräftig würde. Im Anschluss an die Einspruchsentscheidung folgten Klage sowie Revision und Nichtzulassungsbeschwerde. Erst im Jahr 2002 wurde die Prüfungsanordnung rechtskräftig. Das Formschreiben des Beklagten vom 22.11.2002, mit dem u.a. mitgeteilt wurde, dass dienstliche Gründe es notwendig gemacht hätten, den Prüfungsbeginn vom 08.09.1999 auf den 28.11.2002 zu verschieben, führt insoweit zu keinem anderen Ergebnis. Weder die Aktenlage noch der tatsächliche Verlauf der Dinge stützen den Inhalt des Schreibens. Mit Ausnahme des personellen Austausches des Betriebsprüfers - zwischen der Anordnung der Betriebsprüfung und deren Beginn lagen mehr als drei Jahre - sind aus den vorgelegten Betriebsprüfungs-Handakten keine Anzeichen dafür ersichtlich, dass dienstliche Gründe für die Verschiebung der Betriebsprüfung ursächlich gewesen seien. Kausal hierfür war zur Überzeugung des Senats ausschließlich das Rechtsbehelfs- und Rechtsmittelverfahren gegen die Prüfungsanordnung. Dies ergibt sich aus dem vorgenannten Schreiben vom 09.09.1999.

2. Die Kläger haben in der Rechtsform einer GbR in den Streitjahren einen gewerblichen Grundstückshandel geführt und insoweit Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG erzielt. 45

Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG liegen vor. Nach dieser Vorschrift 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 (BFH-Urteil vom 19.02.2009 IV R 8, 9/07, BFH/NV 2009, 923). 46

a. Für den Senat bestehen keine Zweifel, dass die Kläger bei der Veräußerung von sämtlichen vier Eigentumswohnungen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen haben. Dieses Tatbestandsmerkmal i.S. des § 15 Abs. 2 EStG erfordert, dass eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Hierdurch sollen aus dem Begriff des Gewerbebetriebs Tätigkeiten ausgeklammert werden, die von Gewinnabsicht getragen, aber nicht auf Leistungs- oder Gütertausch gerichtet sind. In Fällen des gewerblichen Grundstückshandels genügt es, wenn die Verkaufsabsicht nur einem kleinen Kreis von Personen - ggf. auch nur einer einzigen Person - bekannt wird und der Verkäufer damit rechnet, die Verkaufsabsicht werde sich herumsprechen. Vor diesem Hintergrund ist auch der Verkauf von Wohnungen an Bekannte als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr angesehen worden (vgl. BFH-Urteil vom 28.10.1993 IV R 66-67/91, BFHE 173, 313, BStBl II 1994, 463). 47

Durch die Aufgabe einer Veräußerungsanzeige in der regionalen Zeitung "X. Nachrichten" im Oktober 1996 haben die Kläger ihre Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zum Ausdruck gebracht. Soweit sie vortragen, nur diese Wohnung, nicht aber die anderen drei Wohnungen seien der "Allgemeinheit" angeboten worden, ist dies unerheblich. Zwar ist nicht auszuschließen, dass die Veräußerung der Eigentumswohnungen Nr. 1, 2 und 6 an die Eheleute R. bzw. Frau N. auf Initiative der jeweiligen Erwerber erfolgte. Allerdings ändert dies nichts an der Tatsache, dass die Kläger jene Eigentumswohnungen auch an potenziell andere Interessenten veräußert hätten, die die Verkaufsbedingungen erfüllt hätten. Dies wird insbesondere deutlich durch die Ausführungen der Erwerberin N. vom 22.04.2004 in deren Antwort auf ein vom Beklagten eingeholtes Auskunftersuchen. Dort heißt es, ihr sei auf Grund der Bekanntschaft zum Kläger bekannt gewesen, dass er ein Haus in der H-Straße besäße, "in dem einige Wohnungen zu verkaufen waren". Dies belegt, dass eine 48

Verkaufsbereitschaft der Kläger bereits bestanden hatte, als die späteren Erwerber auf sie - die Kläger - zuzugingen. Ferner ist auch zu berücksichtigen, dass die Kläger anführen, aus gesundheitlichen und finanziellen Gründen zur Veräußerung des Objekts (bzw. Teilen hiervon) entschlossen gewesen zu sein. Hieraus ist zu folgern, dass an jeden veräußert worden wäre, der die Verkaufsbedingungen - insbesondere den geforderten Kaufpreis - erfüllt hätte.

b. Die Kläger haben mit der Veräußerung der Eigentumswohnungen - neben den vorliegend unstreitigen Tatbestandsmerkmalen der Selbständigkeit, Nachhaltigkeit und Gewinnerzielungsabsicht - auch die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten. 49

Private Vermögensverwaltung liegt vor, solange sich die zu beurteilende Tätigkeit noch als Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltender Substanz darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtungen nicht entscheidend in den Vordergrund tritt. Von einem gewerblichen Grundstückshandel ist dagegen grundsätzlich auszugehen, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs von etwa fünf Jahren zwischen Anschaffung/Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert werden. In diesem Fall lassen die äußeren Umstände den Schluss zu, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 17.12.2009 III R 101/06, BStBl II 2010, 541). Objekte i.S. dieser Rechtsprechung können auch Eigentumswohnungen sein (BFH-Urteil vom 05.12.2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291). 50

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor: 51

Die Kläger haben während des Zeitraums von September 1996 bis April 1998 vier Eigentumswohnungen, d.h. mehr als drei Objekte veräußert. Hierbei ist es unerheblich, dass bei zivilrechtlicher Betrachtung das angeschaffte und die veräußerten Objekte nicht identisch sind. Die Eigentumswohnungen sind durch Teilung i.S. des § 8 des WEG aus dem ursprünglich angeschafften Mehrfamilienhaus hervorgegangen. 52

Unschädlich ist ferner, dass der Fünf-Jahres-Zeitraum zwischen der Anschaffung des Objekts im September 1991 und der Veräußerung der vierten Eigentumswohnung im April 1998 überschritten ist (6 1/2 Jahre). Auch braucht der Senat nicht dazu Stellung beziehen, ob die kurzfristige Überschreitung der nicht als starr zu verstehenden Fünf-Jahres-Frist vorliegend unbeachtlich ist (vgl. hierzu Wacker in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 15 Rdnr. 49 m.w.N.). Denn jedenfalls ist im Streitfall - abweichend vom Regelfall - für die Fristbestimmung nicht auf den Zeitraum zwischen Anschaffung und (letzter) Veräußerung, sondern auf den Zeitraum zwischen Beendigung der Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen und (letzter) Veräußerung abzustellen. Nach der BFH-Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, ist die Sanierung oder erhebliche Modernisierung eines Gebäudes ebenso zu behandeln wie die Errichtung eines neuen Gebäudes - bei der auch auf den Zeitpunkt der Fertigstellung des Gebäudes und eben nicht auf den der Anschaffung des Grundstücks abzustellen ist (BFH-Urteil in BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291; ebenso BFH-Beschluss vom 05.07.2007 IV B 32/06, BFH/NV 2007, 2095; BMF-Schreiben vom 26.03.2004 IV A 6 - S 2240-46/04, BStBl I 2004, 434 Rdnr. 24). Voraussetzung hierfür ist allerdings, dass die vor der Aufteilung und Veräußerung durchgeführte Sanierung bzw. Modernisierung nicht als bloße Mängelbeseitigung bzw. als üblicher Erhaltungsaufwand zu qualifizieren ist, der das Objekt in einen verkaufsfähigen Zustand versetzt. Vielmehr muss der Steuerpflichtige i.S. einer "Quasi-Bauherrenaktivität" durch wertschöpfende Modernisierungsmaßnahmen ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit schaffen (vgl. BMF-Schreiben vom 26.03.2004, BStBl I 2004, 434 Rdnr. 24), wobei die Modernisierungsarbeiten keinem Neubau gleichkommen müssen (BFH 53

in BFH/NV 2007, 2095). Maßgebend ist das Gesamtbild der Verhältnisse.

Im Streitfall haben die Kläger das erworbene Objekt vor Teilung und Veräußerung durch umfangreiche Instandsetzungs- und Baumaßnahmen marktreif gemacht und so einem Wertschöpfungsprozess unterzogen. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Kläger vorhandenes Wohnraumpotential ausgenutzt und das Dachgeschoss zu einer weiteren Wohnung ausgebaut haben. Hierdurch haben sie - da auch die Dachgeschosswohnung zum Verkauf stand - ihr Angebot am Grundstücksmarkt gegenüber dem Objekt im bisherigen Zustand wesentlich erweitert. Hinzu kommt, dass in engem zeitlichem Zusammenhang mit dieser Ausbaumaßnahme das Objekt umfangreich und kostenintensiv modernisiert und saniert wurde. So haben die Kläger - wie sich im Einzelnen aus der Auflistung vom 17.11.1996 ergibt - sämtliche Fenster in den Wohnungen ausgetauscht, das Dach isoliert, die Dachgauben saniert, Rohrleitungs- und Elektrosysteme erneuert, die Heizungsanlage teilweise erneuert und den Eingangsbereich saniert. Hierfür sind - abzüglich des Aufwands von ca. DM 120.000 für den Ausbau der Dachgeschosswohnung - Gesamtkosten von ca. DM 268.000 angefallen.

54

Der Senat hält es in diesem Zusammenhang - anders als die Kläger - nicht für erforderlich, dass sämtliche Modernisierungs- und Sanierungsmaßnahmen steuerrechtlich zu Herstellungskosten i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG führen. Die Rechtsprechung des BFH setzt für eine zu Herstellungskosten führende "wesentliche Verbesserung" gemäß § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuches (HGB) typisierend voraus, dass das Wohngebäude in mindestens drei der vier standardprägenden Ausstattungsbereiche - nämlich Heizungs-, Sanitär- und Elektroinstallation sowie Fenster - nicht allein eine zeitgemäße Modernisierung erfährt, sondern eine deutliche Funktionserweiterung vorgenommen wird, durch die der Wohnkomfort des Gebäudes insgesamt deutlich gesteigert wird (BFH-Urteil vom 12.09.2001 IX R 39/97, BFHE 198, 74, BStBl II 2003, 569; vgl. auch Kulosa in Schmidt, EStG, 29. Aufl., § 6 Rdnr. 183 m.w.N.). Im Streitfall haben die Kläger - mit Ausnahme der Schaffung einer zusätzlichen Wohnung - keine Funktionserweiterung im vorgenannten Sinne vorgenommen. Das im Jahr 1939 erbaute Objekt wurde - wie der Kläger in der mündlichen Verhandlung glaubhaft dargelegt hat - in einen zeitgemäßen Zustand versetzt.

55

Eine Standardanhebung durch Funktionserweiterung ist für die hier zu beurteilende Frage allerdings auch nicht notwendig. Auch durch Modernisierungs- und Sanierungsarbeiten, die das Objekt lediglich in einen zeitgemäßen Zustand versetzen, kann ein Wertschöpfungsprozess ausgelöst werden, der dem Steuerpflichtigen eine "Quasi-Bauherrentätigkeit" zukommen lässt - sofern nicht nur üblicher, jährlich wiederkehrender Erhaltungsaufwand vorliegt. Im Streitfall handelt es sich bei sämtlichen in der Auflistung der Kläger vom 17.11.1996 beschriebenen Maßnahmen nicht um üblichen Erhaltungsaufwand, sondern um werterhöhende Modernisierungs- und Sanierungsarbeiten, die dem Objekt am Grundstücksmarkt ein anderes Gepräge gegeben haben. Dies zeigt sich zum einen daran, dass die Kläger nach Einbau der wärme- und schallisolierenden Kunststoffenster und einer Modernisierung der Sanitäreinrichtungen in den Erdgeschosswohnungen (Gesamtkosten laut Steuererklärungen: DM 107.548) mit Wirkung ab 01.09.1994 eine Mieterhöhung nach Maßgabe von § 3 Abs. 1 MHG durchgesetzt haben. Voraussetzung hierfür ist, dass der Vermieter bauliche Maßnahmen durchgeführt hat, die den Gebrauchswert der Mietsache nachhaltig erhöhen, die allgemeinen Wohnverhältnisse auf die Dauer verbessern oder nachhaltig Einsparungen von Heizenergie oder Wasser bewirken (§ 3 Abs. 1 Satz 1 MHG). Zum anderen belegt auch die Höhe der Verkaufspreise, die die Kläger in der Zeit von 1996 bis 1998 erzielen konnten, dass ein Wertschöpfungsprozess vorgelegen hat. Bereits die Veräußerung von vier der ursprünglich acht erworbenen Wohnungen erbrachte einen

56

Gesamterlös von DM 969.000. Demgegenüber standen historische Anschaffungskosten von DM 766.000 sowie Modernisierungs-, Sanierungs- und Herstellungskosten von ca. DM 388.000. Lässt man hierbei die Kosten von ca. DM 120.000 für den Ausbau der Dachgeschosswohnung, die sich noch im Bestand der Kläger befindet, außen vor, ist festzustellen, dass die Kläger bereits mit der Veräußerung der Hälfte der angeschafften Wohneinheiten in etwa die Anschaffungs- zuzüglich der Sanierungs- und Modernisierungskosten amortisiert haben.

Auch das Verhältnis zwischen der Höhe der ursprünglichen Anschaffungskosten und der Höhe der Aufwendungen für die Modernisierungs-, Sanierungs- und Herstellungsarbeiten belegt zur Überzeugung des Senats, dass die Kläger wertschöpfende Maßnahmen ergriffen haben, die es rechtfertigen, nicht die Anschaffung, sondern das Ende der Modernisierungs- und Ausbauarbeiten als entscheidenden Anknüpfungspunkt für die Beurteilung der zumindest bedingten Veräußerungsabsicht heranzuziehen. Die gesamten Bau- und Instandsetzungsarbeiten betragen ca. DM 388.000 und demnach mehr als 50 v.H. des ursprünglichen Kaufpreises des Objekts (DM 766.000). Hinzu kommt, dass diese Arbeiten innerhalb eines überschaubaren Zeitraums nach der Anschaffung des Objekts und vor der Teilung und Veräußerung vollzogen wurden. Die wesentlichen Arbeiten waren im Jahr 1996 abgeschlossen. Dies zeigt, dass die Kläger nach der Anschaffung gezielt die Modernisierung und Sanierung vorangetrieben haben, um auf diese Weise das Objekt - neben der weiterhin fortlaufenden Vermietung - besser am Grundstücksmarkt platzieren zu können. 57

c. Die Annahme einer zumindest bedingten Veräußerungsabsicht wird durch die Einwendungen der Kläger auch nicht widerlegt. 58

Die Drei-Objekte-Grenze ist zwar kein starres Abgrenzungskriterium, sondern nur ein Beweisanzeichen. Deshalb kann trotz Überschreitens der Grenze auch kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende - zumindest bedingte - Veräußerungsabsicht bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 20.04.2006 III R 1/05, BStBl II 2007, 375). Im Streitfall greifen die Einwendungen der Kläger gegen das Bestehen einer von Anfang an vorhandenen Veräußerungsabsicht allerdings nicht durch. 59

Einer zumindest bedingten Veräußerungsabsicht steht insbesondere nicht entgegen, dass die ursprüngliche Vermietungsabsicht aufgegeben und das Objekt auf Grund wichtiger und ungewollter Gründe verkauft wird. Denn die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf - z.B. Krankheit oder Finanzierungsschwierigkeiten - sagen im Allgemeinen nichts darüber aus, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre und insofern von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht hatte (BFH-Urteil vom 29.10.1998 XI R 58/97, BFH/NV 1999, 766). Vor diesem Hintergrund ist es unerheblich, dass sich die Kläger - wie vorgetragen - durch die schwere Herzerkrankung des Ehemanns sowie eines Finanzierungsbedarfs für die sich in Ausbildung befindlichen Kinder gezwungen sahen, das Objekt im Ganzen bzw. zu späterer Zeit einzelne Wohneinheiten zu veräußern. Unabhängig hiervon weist der Senat darauf hin, dass der Kläger - trotz der von ihm vorgebrachten Herzerkrankung - Ende des Jahres 1998 ein in N-Stadt (C-Straße 2) belegenes Geschäfts- und Wohnhaus zum Kaufpreis von DM 1.800.000 erworben hat, so dass Zweifel an der Kausalität der behaupteten Motive für die Veräußerung der Eigentumswohnungen bestehen. 60

Die von den Klägern vorgebrachte Absicht, ein Objekt zur Altersversorgung einzusetzen, spricht ebenfalls nicht gegen eine bedingte Veräußerungsabsicht, da auch der Erlös aus einem gewinnbringenden Veräußerungsgeschäft zur Altersvorsorge genutzt oder erneut in 61

Immobilien angelegt werden kann (BFH-Urteil vom 17.12.2009 III R 101/06, BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541).

Auch die langfristige Finanzierung der Erwerbskosten ist nach Auffassung des Senats kein relevanter Aspekt, der die - zumindest bedingte - Veräußerungsabsicht in Frage stellen könnte. Zum einen war die Art der Finanzierung für die Kläger offensichtlich selbst kein Hindernis, als sie Ende 1995/Anfang 1996 versuchten, das Objekt als Ganzes zu veräußern. Zum anderen kann die Langfristigkeit der Finanzierung - selbst bei grundsätzlich bestehender Vorfälligkeitsentschädigung für den Veräußerer - im Verkaufsfalle günstig sein, sofern der Erwerber des Objekts in den Finanzierungsvertrag einsteigt. Aus der BFH-Rechtsprechung (Urteil vom 18.08.2009 X R 41/06, BFH/NV 2010, 38) ergibt sich nichts anderes. In jener Entscheidung hat der BFH lediglich zum Ausdruck gebracht, dass eine langfristige Finanzierungsvereinbarung nach der Lebenserfahrung grundsätzlich der Annahme einer *unbedingten* Veräußerungsabsicht zum Zeitpunkt des Immobilienerwerbs widerspreche. Vorliegend geht der Senat allerdings nicht von einer unbedingten, sondern von einer bedingten Veräußerungsabsicht der Kläger aus. 62

Auch die bei Erwerb vorliegende langfristige Vermietung sämtlicher Wohnungen ist kein ausschlaggebendes Indiz, das gegen die Absicht spricht, durch die Veräußerung einen gewerblichen Gewinn zu erzielen. Zwar kann die vom Veräußerer selbst vorgenommene langfristige - über fünf Jahre hinausgehende - Vermietung von Wohnraum Beweisanzeichen für eine ausschließliche Absicht zur Vermögensverwaltung sein, da Wohnungen im Allgemeinen unter Berücksichtigung des zivilrechtlichen Mieterschutzes nur noch eingeschränkt durch Veräußerung verwertbar sind (BFH-Urteil vom 28.09.1987 VIII R 46/84, BFHE 151, 74, BStBl II 1988, 65). Allerdings haben die Kläger die Mietverträge - mit Ausnahme der neu errichteten Dachgeschosswohnung - nicht selbst abgeschlossen, sondern sind in diese kraft Gesetzes eingetreten (§ 566 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Dieser Umstand genügt nicht, um von einer langfristigen Absicht zur Vermögensverwaltung auszugehen (BFH-Urteil vom 23.02.2005 XI R 35/02, BFH/NV 2005, 1267 m.w.N.). 63

Der weitere Einwand der Kläger, die Wohnungseinheiten nicht gezielt veräußert zu haben, trifft nicht zu. Die Erwerberin Frau N., die im Februar 1998 die Eigentumswohnung Nr. 6 erworben hatte, gab im Rahmen ihrer Antwort auf das im Einspruchsverfahren eingeholte Auskunftersuchen an, ihr sei alternativ auch die (neu errichtete) Dachgeschosswohnung zum Kauf angeboten worden; diese sei ihr aber zu teuer gewesen. 64

3. Auch die Höhe der festgestellten Gewinne aus Gewerbebetrieb ist zutreffend. 65

Für die Streitjahre 1995 bis 1998 bestand durchgängig ein gewerblicher Grundstückshandel. Der Senat teilt nicht die Auffassung der Kläger, der Grundstückshandel habe - wenn denn überhaupt - erst mit Beginn der Teilung des Objekts im Jahr 1996 begonnen. Der gewerbliche Grundstückshandel beginnt ab dem Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige mit Tätigkeiten beginnt, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet sind (BFH-Urteile vom 28.10.1993 IV R 66-67/91, BFHE 173, 313, BStBl II 1994, 463; vom 26.07.1995 X R 60/93, BFH/NV 1996, 202; vgl. auch Stuhmann in Blümich, EStG, § 15 Rdnr. 191). Maßgebender Zeitpunkt ist insofern der Beginn der Modernisierungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsmaßnahmen (ebenso BMF-Schreiben vom 26.03.2004, BStBl I 2004, 434 Rdnr. 31 Buchst. c). Zu diesem Zeitpunkt haben die Kläger mit Tätigkeiten begonnen, die objektiv erkennbar auf die Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte gerichtet waren. Die der Wertschöpfung des Objekts dienenden Maßnahmen sind ab diesem Zeitpunkt sukzessive vollzogen worden. 66

Die Tatsache, dass sich die Veräußerungsabsicht der Kläger nach ihrem Vortrag zunächst nur auf das ungeteilte Objekt in Gänze bezogen hatte, ändert an dem Zeitpunkt des Beginns des gewerblichen Grundstückshandels nichts. Zwar hätte im Fall des Verkaufs des Objekts kein steuerpflichtiger gewerblicher Grundstückshandel vorgelegen. Dies rechtfertigt allerdings nicht den Schluss, dass ein gewerblicher Grundstückshandel, der durch den Verkauf der vier Eigentumswohnungen begründet wurde, frühestens ab der Teilung des Mehrfamilienhauses habe beginnen können. Die veräußerten Eigentumswohnungen sind zivilrechtlich nach § 8 WEG aus dem erworbenen Mehrfamilienhaus hervorgegangen. Die Veräußerungsabsicht, die hinsichtlich des ungeteilten Gesamtobjekts bestanden hatte, setzte sich an den zivilrechtlich eigenständigen, geteilten Eigentumswohnungen fort. Deutlich wird dies insbesondere auch dadurch, dass die Teilung des Mehrfamilienhauses - wie von den Klägern in der Schlussbesprechung zur Betriebsprüfung vorgetragen - auf Anraten des Maklers deshalb vollzogen wurde, um am Markt bessere Verkaufschancen zu haben und höhere Einnahmen erzielen zu können. Der Umstand, dass eine beabsichtigte - aber fehlgeschlagene - Veräußerung des gesamten Objekts nicht zur Gewerblichkeit geführt hätte, hat nicht zur Folge, dass die spätere - sodann geglückte - Veräußerung einzelner Wohneinheiten erst nachgelagert gewerblich wird. Denn die mit dem Beginn der Modernisierungs-, Instandsetzungs- und Herstellungsmaßnahmen objektiv erkennbare Tätigkeit der Kläger zur Vorbereitung von Grundstücksgeschäften diente nicht nur dem Objekt in seiner Gesamtheit, sondern auch den später hieraus entstandenen Eigentumswohnungen.

Aus vorgenannten Erwägungen ist die Auffassung des Beklagten, der gewerbliche Grundstückshandel habe zum 01.01.1994 begonnen, da in jenem Jahr mit den betragsmäßig relevanten Modernisierungsmaßnahmen begonnen worden sei (Tz. 2.1 Buchst. e) des Betriebsprüfungs-Berichts vom 16.12.2003), nicht zu beanstanden. Selbst wenn der Grundstückshandel sogar auf den Beginn der ersten Modernisierungs- und Instandsetzungsarbeiten im Jahr 1993 - in jenem Jahr fielen bereits Kosten von DM 26.500 an - vorzuverlagern wäre, änderte dies an der Höhe der für die Streitjahre festzustellenden Einkünfte nichts. In beiden Fällen wäre das später aufgeteilte Objekt nicht mit dem Teilwert, sondern gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG mit den historischen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten ins Betriebsvermögen einzulegen.

68

4. Die Kostenfolge ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

69

5. Die Voraussetzungen für eine Zulassung der Revision lagen nicht vor. Weder hat der Rechtsstreit über den Einzelfall hinaus grundsätzliche Bedeutung noch erfordert die Fortbildung des Rechts sowie die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des BFH (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO). Der Senat folgt mit seiner Entscheidung höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätzen. Es handelt sich um eine Einzelfallentscheidung, die sich im Wesentlichen im Rahmen der Tatsachenwürdigung auf die im BFH-Urteil vom 05.12.2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291) vertretenen Rechtsgrundsätze stützt.

70