BFH v. 05.12.2002 - IV R 57/01 BStBl 2003 II S. 291

Die für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bedeutsame Fünf-Jahres-Frist beginnt in Sanierungsfällen mit Abschluss der Sanierungsarbeiten

Leitsatz

Veräußert der Steuerpflichtige Eigentumswohnungen in einem von ihm sanierten Gebäude, so beginnt die für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bedeutsame Frist von fünf Jahren im Sinne der Drei-Objekt-Rechtsprechung mit Abschluss der Sanierungsarbeiten.

Gesetz(e):

EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2

Instanzenzug:

FG Rheinland-Pfalz vom 5. Oktober 2000 4 K 2359/98 BFH IV R 57/01 (Verfahrensverlauf) BFH - IV R 57/01, Verfahrensverlauf

Tatbestand

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) hatten sich 1988 zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) zusammengeschlossen, die im November 1988 zum Preis von 155 000 DM das Grundstück A-Straße von der Stadt B erwarb und die Verpflichtung einging, das aufstehende Gebäude zu sanieren. Beide Kläger waren zugleich an Unternehmen der Baubranche beteiligt. Die Sanierung erfolgte in den Jahren 1990 und 1991, wofür die Kläger 837 000 DM aufwendeten. Die anfallenden Kosten wurden ebenso wie zuvor der Kaufpreis fremdfinanziert.

1992 und 1993 wurden die vier Etagenwohnungen des Gebäudes vermietet. Im April 1994 teilten die Kläger das Gebäude in vier Eigentumswohnungen auf und verkauften diese noch im gleichen Monat zum Preis von 1,4 Mio. DM an einen einzigen Interessenten. Nachdem der Käufer den Kaufpreis nicht entrichtete, verkauften die Kläger zwischen Oktober 1994 und März 1996 drei der Wohnungen für insgesamt 815 000 DM an verschiedene Kaufinteressenten, wobei eine Wohnung je zur Hälfte an zwei Erwerber übertragen wurde.

Im Jahr 1996 schied der Kläger zu 1 aus der GbR aus. Der Kläger zu 2 übernahm zusammen mit der verbliebenen (4.) Eigentumswohnung eine Verbindlichkeit der GbR von 300 000 DM. Die restlichen Schulden beglichen die Kläger nach ihren Angaben je zur Hälfte mit 56 000 DM.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) hatte für das Streitjahr 1991 die Einkünfte der GbR zunächst erklärungsgemäß als solche aus Vermietung und Verpachtung festgestellt und dabei die beantragte Absetzung für Abnutzung (AfA) nach § 82g der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung (EStDV) gewährt. Ende 1996 änderte das FA den Feststellungsbescheid jedoch gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO 1977), behandelte die Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb und ließ AfA in Höhe von 64 304 DM nicht mehr zum Abzug zu.

Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung seiner Entscheidung im Wesentlichen aus, die Kläger hätten sich mit Kauf des Grundstücks, Sanierung und anschließendem Verkauf selbständig, nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht betätigt. Sie hätten sich auch am wirtschaftlichen Verkehr beteiligt, denn die späteren Verkäufe zeigten, dass die Kläger an jeden, den es anging, hätten verkaufen wollen.

Insbesondere sei auch der Bereich der privaten Vermögensverwaltung überschritten. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) komme ein gewerblicher Grundstückshandel in der

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Regel erst dann zustande, wenn der Veräußerer innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte gekauft oder bebaut und verkauft habe. Dies gelte auch bei Aufteilung eines zuvor modernisierten Mehrfamilienhauses, wobei der Fünfjahreszeitraum mit Abschluss der Modernisierungsarbeiten beginne. Hier habe der Zeitraum 1992 begonnen und sei Ende 1996 abgelaufen. In dieser Zeit seien mehr als drei, nämlich vier Eigentumswohnungen verkauft worden. Die vierte Wohnung sei nicht etwa wegen des Übergangs einer Wohnung auf den Kläger zu 2 oder wegen der Veräußerung einer Wohnung an eine Miteigentümergemeinschaft, sondern deshalb mitzuzählen, weil diese letzte Wohnung ursprünglich zusammen mit den drei anderen Wohnungen verkauft worden sei. Dass der (erste) Verkauf letztlich gescheitert sei, habe insoweit keine Bedeutung. Denn auch ein solcher Verkauf gebe gleichermaßen die Weiterveräußerungsabsicht zu erkennen. Das Bild des Händlers werde auch durch eine lediglich angestrebte Umschlagshäufigkeit vermittelt (BFH-Urteil vom 15. März 2000 X R 130/97, BFHE 191, 360, BStBl II 2001, 530).

Aus dem Verkauf von mehr als drei Objekten in engem zeitlichen Zusammenhang ergebe sich der Schluss, dass schon bei Ankauf des Objekts 1988 eine bedingte Veräußerungsabsicht bestanden habe. Abweichende Anhaltspunkte seien nicht ersichtlich. Im Gegenteil spreche auch die volle Fremdfinanzierung mit langfristigen Darlehen für eine bedingte Veräußerungsabsicht, denn es bestehe die Gefahr unvorhergesehener Entwicklungen, die zu einem Notverkauf zwingen könnten (Hinweis auf Senatsurteil vom 8. Februar 1996 IV R 28/95, BFH/NV 1996, 747, unter II.5.a). Bei der Schlussfolgerung (auf die bedingte Veräußerungsabsicht) handele es sich um eine Vermutung, die nur mit objektiven Tatsachen erschüttert werden könne. Solche hätten die Kläger nicht vorgebracht. Ein Zeugenbeweisantrag sei unsubstantiiert. Soweit die Kläger vortrugen, die Weiterveräußerungsabsicht sei erst durch Kündigung eines Mieters eingetreten, könnten sie damit nicht gehört werden.

Sei danach bereits bei Ankauf des Grundstücks von einer bedingten Weiterverkaufsabsicht auszugehen, gehöre das Grundstück zum Umlaufvermögen. Es sei nicht ausnahmsweise davon auszugehen, dass das Grundstück zum Zweck der Substanzausnutzung hätte vermietet werden sollen. Das zeige schon die kurzfristige Vermietung von nur zwei Jahren.

Mit der Revision tragen die Kläger vor, das FG habe zu Unrecht einen gewerblichen Grundstückshandel angenommen. Die aus dem Verkauf von nicht mehr als drei Objekten innerhalb von fünf Jahren seit Fertigstellung folgende Vermutung für eine private Vermögensverwaltung sei nicht widerlegt.

Gründe

Die Revision ist nicht begründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).

Die von den Klägern gebildete und zwischenzeitlich vollbeendete GbR konnte keine AfA gemäß § 82g EStDV beanspruchen. Denn sie unterhielt einen Gewerbebetrieb, zu dessen Umlaufvermögen das sanierte Grundstück im Streitjahr gehörte.

1. Eine Personengesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte, wenn die 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 Einzelfalles nicht als private Vermögensverwaltung darstellt (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, 762, und vom 3. Juli 1995 GrS 1193, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617).

Die Tätigkeit der GbR hat die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt. Nach dieser Vorschrift ist Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsab-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sicht 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. 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 (Beschlüsse des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat der BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt. Danach liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs - in der Regel fünf Jahre - zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert werden. In diesem Fall lassen nach der gefestigten Rechtsprechung des BFH die äußeren Umstände den Schluss darauf zu, dass es dem Steuerpflichtigen bereits bei Anschaffung bzw. Errichtung auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (BFH-Beschlüsse in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, und in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291).

2. Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze ist die Tätigkeit der von den Klägern gebildeten GbR als gewerblicher Grundstückshandel zu beurteilen. Der Verkauf von vier Objekten innerhalb einer Frist von fünf Jahren seit Abschluss der Sanierung des Gebäudes erfüllt die genannten Anforderungen des BFH.

a) Maßgeblich für das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze ist der im April 1994 geschlossene Kaufvertrag über die zwischenzeitlich durch Aufteilung nach dem Wohnungseigentumsgesetz entstandenen vier Eigentumswohnungen. Jede als Wohneinheit anzusehende Eigentumswohnung wird in diesem Zusammenhang als ein eigenständiges Objekt behandelt, auch wenn sämtliche in einem Gebäude befindlichen Wohnungen in einem einheitlichen Vertrag an einen einzigen Käufer verkauft werden (BFH-Beschlüsse in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C. II. 1., und vom 16. März 1999 IV B 2/98, BFH/NV 1999, 1320, m. w. N.). Ohne Bedeutung ist der Umstand, dass im Streitfall die Aufteilung in Wohnungseigentum erst wenige Tage vor Abschluss des Kaufvertrags erfolgt war.

Der genannte Kaufvertrag ist für die Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze heranzuziehen, auch wenn er anschließend nicht durch Übereignung der Wohnungen vollzogen worden ist. Entgegen der Auffassung der Kläger ist nicht auf das dingliche Rechtsgeschäft im Sinne des Veräußerungsbegriffs des § 16 EStG, sondern auf das obligatorische Geschäft abzustellen. Dies ergibt sich aus den Folgerungen, die aus dem Überschreiten einer bestimmten Objektgrenze gezogen werden. Aus dem Absatz einer Mindestzahl von Objekten innerhalb einer bestimmten Frist wird darauf geschlossen, dass bereits bei Beginn der Frist die Absicht zur Verwertung der Objekte durch Veräußerung und nicht die Absicht zur langfristigen Nutzung durch Fruchtziehung bestand. Eine Absicht kann als innere Tatsache nur anhand von Indizien festgestellt werden. Als ein solches Indiz kommen alle Handlungen des Steuerpflichtigen in Betracht, die auf das Vorhandensein des Willens zur Veräußerung schließen lassen. Die Betätigung dieses Willens durch Abschluss eines Vertrages ist ein derartiges Indiz, das nicht durch das in der Sphäre des Käufers veranlasste spätere Scheitern des Vertragsvollzugs wegfällt. Deshalb hat die Rechtsprechung gescheiterte Grundstückskaufverträge für das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze ausreichen lassen (BFH-Urteile in BFHE 191, 360, BStBl II 2001, 530, unter II. 3. d, und vom 7. April 1992 VIII R 34/91, BFH/NV 1992, 797, unter 2. a. cc; Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 10. Juli 2000 5 K 1398/97, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst - DStRE - 2000, 1306, rkr.). Daran ist weiter festzuhalten.

b) Die Frist von fünf Jahren war bei Abschluss des Kaufvertrags im April 1994 noch nicht abgelaufen. Maßgeblicher Zeitpunkt für den Beginn der Frist ist nach Auffassung des Senats hier - unge-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

achtet der Frage, ob im Streitfall möglicherweise bereits mit dem Erwerb des Grundstücks eine gewerbliche Tätigkeit begann - die Fertigstellung des Gebäudes durch Abschluss der Sanierungsarbeiten; nicht entscheidend ist insoweit der Zeitpunkt des Grundstückserwerbs. Die Sanierung oder erhebliche Modernisierung eines Gebäudes ist ebenso zu behandeln wie die Errichtung eines neuen Gebäudes (BFH-Urteil vom 28. Oktober 1993 IV R 66-67/91, BFHE 173, 313, BStBl II 1994, 463, m. w. N.). Im Fall der Errichtung beginnt die Frist mit der Fertigstellung des Gebäudes, der zeitliche Zusammenhang mit dem Erwerb des Grundstücks ist ohne Bedeutung (BFH-Urteile vom 22. März 1990 IV R 23/88, BFHE 160, 249, BStBl II 1990, 637, und vom 23. Oktober 1987 III R 275/83, BFHE 151, 399, BStBl II 1988, 293). Dementsprechend muss auch im Fall einer grundlegenden Modernisierung oder Sanierung auf den Abschluss der betreffenden Arbeiten abgestellt werden (gl. A. Schreiben des Bundesministers der Finanzen - BMF - vom 20. Dezember 1990, BStBl I 1990, 884 Tz. 23 f.). Von dieser Auffassung sind auch das FG und die Beteiligten übereinstimmend ausgegangen und haben als Fristbeginn zutreffend den Anfang des Jahres 1992 angenommen. Im April 1994 waren danach noch keine fünf Jahre seit Fertigstellung des Gebäudes (hier: Abschluss der Sanierungsarbeiten) vergangen.

c) Die aus dem Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze folgende Vermutung für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht ist nicht widerlegt. Das FG hat zu Recht dem Umstand, dass zunächst vermietet worden war und ein Mieter im Jahr 1993 fristlos gekündigt hatte, in diesem Zusammenhang keine Bedeutung beigemessen. Zwar folgt aus einem Verkauf von mehr als drei Objekten innerhalb von fünf Jahren keine unwiderlegliche Vermutung für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht. Vielmehr stellt die Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze nur ein allerdings sehr gewichtiges Indiz für eine solche Veräußerungsabsicht dar. Auf dieses Indiz kommt es aber dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen, ganz besonderen Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291). Solche, hierfür eine fehlende Veräußerungsabsicht sprechenden Umstände sind im Streitfall jedoch nicht ersichtlich. Die anfängliche Vermietung ist kein besonderer, sondern ein in diesem Zusammenhang häufig unzutreffender Umstand. Auch die Möglichkeit der Inanspruchnahme von erhöhten Abschreibungen nach § 82g EStDV lässt nicht den zweifelsfreien Schluss auf eine von Anfang an fehlende Veräußerungsabsicht zu. Denn auch im Fall bestehender Veräußerungsabsicht wird derjenige, der die Sanierung durchführt, die erhöhte Abschreibung bis zur Veräußerung in Anspruch nehmen wollen. Dass nicht ein Modell nach dem von den Klägern so bezeichneten Grundsatz „erst kaufen, dann sanieren" gestaltet worden ist, kann verschiedene Ursachen haben. Jedenfalls kann daraus nicht zweifelsfrei auf ein Fehlen der Veräußerungsabsicht geschlossen werden.

d) Danach ist davon auszugehen, dass die Tätigkeit der von den Klägern gebildeten GbR nicht als Vermögensverwaltung anzusehen war. Auch die anderen Merkmale eines Gewerbebetriebs gemäß § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG sind erfüllt. Dies ergibt sich zwar nicht bereits aus der Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze, denn sie entfaltet eine Indizwirkung nur für das Überschreiten des Bereichs privater Vermögensverwaltung (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. III. 5.). Die Merkmale einer selbständigen, nachhaltigen und mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind jedoch nach den vom FG getroffenen Feststellungen erfüllt. Das gilt insbesondere auch in Bezug auf die Nachhaltigkeit der Betätigung. Der Senat kann dahinstehen lassen, ob bereits der Verkauf von vier Objekten an einen einzigen Abnehmer auf eine nachhaltige, also mit Wiederholungsabsicht ausgeübte Tätigkeit schließen lässt (vgl. hierzu BFH-Urteile vom 22. April 1998 X R 17/96, BFH/NV 1998, 1467, unter II. 2. der Gründe, und vom 10. Dezember 1998 III R 61/97, BFHE 187, 526, BStBl II 1999, 390, unter II. 2. c bb der Gründe). Denn jedenfalls wird die Wiederholungsabsicht durch die späteren Veräußerungen an verschiedene Abnehmer dokumentiert.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Die GbR war mithin im Streitjahr gewerblich tätig. Ob auch schon zuvor mit Erwerb des Grundstücks eine gewerbliche Tätigkeit vorlag, bedarf hier keiner Erörterung.

3. Die GbR konnte danach keine erhöhten Abschreibungen nach § 82g EStDV in Anspruch nehmen. Nach dieser Vorschrift kann ein Steuerpflichtiger für von Sanierungszuschüssen nicht gedeckte Herstellungskosten für Modernisierungs- und Instandsetzungsmaßnahmen i. S. des § 177 des Baugesetzbuchs (BauGB) und für bestimmte andere Maßnahmen an Stelle der nach § 7 Abs. 4 oder 5 EStG zu bemessenden AfA im Jahr der Herstellung und den neun folgenden Jahren jeweils bis zu 10 v. H. absetzen. Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist demnach, dass reguläre AfA in Anspruch genommen werden können. Daran fehlt es bei Gebäuden, die zum Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels gehören. Sie sind Bestandteil des Umlaufvermögens und können auch während einer zwischenzeitlichen Vermietung nicht abgeschrieben werden (BFH-Urteil vom 16. Januar 1969 IV R 34/67, BFHE 95, 219, BStBl II 1969, 375; BFH-Beschluss vom 12. September 1995 X B 83/95, BFH/NV 1996, 206).

4. Bei dieser Sachlage ist die Revision als unbegründet zurückzuweisen. Auf die Tätigkeit der Kläger im Rahmen einer weiteren GbR, die ebenfalls ein sanierungsbedürftiges Grundstück erworben und Wohnungen in dem sanierten Gebäude veräußert hat, kommt es für die Würdigung der Tätigkeit der hiesigen GbR nicht an.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Verwaltungsanweisungen:
OFD München 23.4.2004 - S 2240
BMF 26.3.2004 - S 2240
Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Düsseldorf 4.6.2019 - 10 K 34/15 F
BFH 23.8.2017 - X R 7/15
FG Bremen 20.10.2016 - 3 K 5/16 (1)
BFH 23.2.2015 - X B 71/14
FG Baden-Württemberg 17.9.2013 - 11 K 1355/12
BFH 5.5.2011 - IV R 34/08
BFH 30.9.2010 - IV R 44/08
FG Münster 27.8.2010 - 4 K 4918/07 F
BFH 22.7.2010 - IV R 62/07
BFH 17.3.2010 - IV R 25/08
BFH 17.12.2009 - III R 101/06
BFH 22.4.2008 - X B 19/07
FG München 19.10.2007 - 1 V 1502/07
BFH 7.12.2006 - IX B 4/06
FG Köln 16.11.2006 - 5 K 2051/02
BFH 8.11.2006 - X B 183/05
FG Düsseldorf 28.2.2006 - 3 K 2610/01 G,F
BFH 20.7.2005 - X R 74/01
BFH 3.8.2004 - X R 40/03
BFH 15.7.2004 - III R 37/02
BFH 18.3.2004 - III R 25/02
FG Rheinland-Pfalz 5.10.2000 - 4 K 2359/98

Fundstelle(n):
BB 2003 S. 617 Nr. 12
BFH/NV 2003 S. 552
BFH/NV 2003 S. 552 Nr. 4

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFHE S. 169 Nr. 201
BStBl II 2003 S. 291 Nr. 6
DStR 2003 S. 409 Nr. 11
DStRE 2003 S. 448 Nr. 7
FR 2003 S. 396 Nr. 8
INF 2003 S. 285 Nr. 8
KÖSDI 2003 S. 13670 Nr. 4
NWB ZAAAA-89474

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.