

FG Bremen
3.7.2008
1 K 50/07 (6)

Kein gewerblicher Grundstückshandel bei der Veräußerung von drei Grundstücken und 21 ETW innerhalb von fünf Jahren: Schaffung von Wohneigentum als bloßes Indiz

Veräußert ein selbständig tätiger Arzt drei Grundstücke und 21 Eigentumswohnungen innerhalb von fünf Jahren, beträgt jedoch nur bei einem Objekt der Zeitraum zwischen Ankauf und Verkauf weniger als fünf Jahre, ansonsten zwischen 7 und 11 Jahren, liegt kein gewerblicher Grundstückshandel vor, wenn dafür lediglich die unmittelbar nach der Bebauung eines Grundstücks erfolgte Begründung von Wohneigentum spricht, die gegen eine bedingte Veräußerungsabsicht im Erwerbszeitpunkt auszulegenden Indizien jedoch überwiegen (Veräußerung erst nach Eintritt von finanziellen Problemen, kein dem Immobilienbereich naher Hauptberuf, Haltedauer --bis auf eine Ausnahme-- über fünf Jahre, Inanspruchnahme von Absetzungen für Abnutzungen während der gesamten Vermietungsdauer)

In dem Rechtsstreit...

wegen Einkommensteuer 1991

hat das Finanzgericht Bremen - 1. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung vom 2008 für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Rechtsmittelbelehrung

...

Tatbestand

Die Parteien streiten um die Anerkennung von Verlusten aus gewerblichem Grundstückshandel.

Der mit der Klägerin zusammenveranlagte Kläger erzielte im Streitjahr als Arzt Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Die Klägerin bezog als Angestellte in der ärztlichen Praxis des Klägers Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Daneben erzielten die Kläger Einkünfte aus Kapitalvermögen. In ihrer Einkommensteuererklärung für 1991 machte der Kläger einen Verlust aus gewerblichem Grundstückshandel in Höhe von DM ... geltend. Der Verlust resultierte aus der Veräußerung des Grundstücks W. Zur Begründung führten die Kläger an, sie hätten in den davor liegenden Jahren mehrere Grundstücke veräußert. Da die so genannte Drei-Objekt-Grenze überschritten sei, handele es sich um einen gewerblichen Grundstückshandel.

Der Kläger tätigte in den Jahren 1976 bis 1991 folgende Grundstücksgeschäfte:

Grundstück	Ankauf	Verkauf	Dauer zwischen An- und Verkauf
..., Bremen	1978	1986	8 Jahre

..., Schweiz	1982	1989	7 Jahre
..., Bremen	1986	1987	1 Jahr
..., Münster	1981	1990	9 Jahre
..., Münster	1981	1990	9 Jahre
..., Bremen	1976	1987	11 Jahre
..., (21 ETW), Bremen	1981	1991	10 Jahre

Die Wohnung K nutzten die Kläger bis zur Veräußerung zu eigenen Wohnzwecken.

Auf dem Grundstück R betrieb der Kläger bis zu dem Verkauf des Grundstücks seine Arztpraxis.

Das Gebäude A wurde von den Klägern errichtet und anschließend an die Tochter veräußert und gleichzeitig von dieser an die Kläger zurückvermietet. Mit notariellem Kaufvertrag vom ...19 erwarb der Kläger das Grundstück zurück.

Das unbebaut erworbene Grundstück W hatte der Kläger mit 21 Eigentumswohnungen bebauen lassen, welche bis 1983 fertig gestellt wurden. Für den Grundstücksankauf, die Errichtung und Verwaltung des Objekts beauftragte der Kläger einen Treuhänder. Der Kläger begründete nach der Fertigstellung des Gebäudes Wohn- und Teileigentum an den Wohnungen; es entstanden 21 Eigentumswohnungen. Anschließend vermietete der Kläger die Wohnungen mit unbefristeten Mietverträgen und erklärte insoweit in den Veranlagungszeiträumen bis zum Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG). Der Verkauf des Grundstücks erfolgte im Rahmen der gegen den Kläger betriebenen Zwangsvollstreckung. Der Kläger wollte das Objekt nur veräußern, wenn ein Vergleich mit den Gläubigern über einen Teilerlass der bestehenden Forderungen zu Stande käme. Sämtliche Gläubiger stimmten im Jahr 1991 einem Gesamtvergleich zu. Anschließend veräußerte der Kläger das Gesamtobjekt mit notariellem Vertrag vom ...1991 an eine Immobilien-GmbH.

Auch die Grundstücke L und P wurden von dem Kläger mit unbefristeten Mietverträgen bis zu ihrer Veräußerung vermietet. Auch insoweit erklärte der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen bis zum Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG).

In dem Einkommensteuerbescheid vom ... 1994 berücksichtigte das Finanzamt die von den Klägern angesetzten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht, da die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel nicht vorlägen.

Gegen diesen Bescheid legten die Kläger am ... 1994 Einspruch ein. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Drei-Objekt-Grenze, welche in dem Urteil des BFH vom 18. September 1991 (XI R 23/90, BStBl II 1992, 135) zum Ausdruck komme, reiche es für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels aus, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens vier in Veräußerungsabsicht erworbene und bebaute Objekte veräußert worden seien. Vorliegend hätten die Kläger innerhalb von sechs Jahren 27 Objekte veräußert.

Am ...1995 erließ das Finanzamt einen geänderten Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr, in dem erstmals die in dem erklärten Verlust aus gewerblichem Grundstückshandel enthaltenen negativen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung des Grundstücks W in Höhe von DM ... berücksichtigt wurden. Dieser Bescheid ist nunmehr Gegenstand des Verfahrens.

Zur Einspruchsbegründung führten die Kläger ergänzend aus, dass ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb bzw. Fertigstellung einerseits und Veräußerung des Objekts andererseits lediglich ein Indiz für das Vorliegen einer bei Erwerb bzw. Errichtungen vorliegenden Veräußerungsabsicht sei. Dabei bilde nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil des BFH vom 19. September 2002 X R 160/97, BFH/NV 2003, 890) der Fünf-Jahres-Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung keine starre - absolute - Grenze. Bei über fünfjährigem Abstand oder weniger als vier veräußerten Objekten fehle lediglich die Indizwirkung. Eine gewerbliche Tätigkeit bleibe daher bei einem Zeitraum von mehr als fünf Jahren, jedoch nicht mehr als zehn Jahren, nicht generell außer Betracht. Es verringere sich lediglich die Indizwirkung, so dass weitere Umstände hinzutreten müssten, welche bereits für den Zeitpunkt des Erwerbs bzw. der Errichtung auf eine Veräußerungsabsicht schließen ließen. Solche Indizien könnten unter anderem eine höhere Zahl von Verkäufen sein oder auch die Branchennähe des Steuerpflichtigen. Diese Voraussetzungen seien hier auf Seiten der Kläger insbesondere aufgrund des Grundstücks W gegeben, welches die Kläger selber errichtet hätten und bei welchem zwischen Fertigstellung und Veräußerung sieben Jahren gelegen hätten.

Dass der Kläger bereits bei Errichtung der Immobilie W in Veräußerungsabsicht gehandelt hätte, zeige sich gerade daran, dass er das Objekt schon zu diesem Zeitpunkt in Eigentumswohnungen aufgeteilt hätte. Er hätte es während eines Zeitraumes von drei bis fünf Jahren selber vorhalten wollen, um die steuerlichen Vorteile in Anspruch zu nehmen. Anschließend hätten sie das Objekt durch den Verkauf von Eigentumswohnungen wieder veräußern wollen. Wenn er das Grundstück als reine Vermögensverwaltung im Privatvermögen hätte halten wollen, hätte für eine Aufteilung keine Veranlassung bestanden. Die Tatsache, dass das Objekt vermietet worden sei und die Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt worden seien, spreche nicht gegen eine Veräußerungsabsicht. Die Veräußerung habe lediglich zu einem günstigen Zeitpunkt erfolgen sollen. Auch sei es nicht von Bedeutung, dass die Veräußerung der Wohnungen eine Auflage im Rahmen der Vergleichsverhandlungen über den Teilerlass der Schulden der Kläger gewesen sei. Motive und fehlende Handlungsalternativen seien für die Veräußerungsabsicht irrelevant, da auch eine bedingte Verkaufsabsicht ausreiche.

Die Kläger seien auch als branchenkundige Steuerpflichtige anzusehen, die über ihre reine Vermögensverwaltung hinaus die Veräußerung der verschiedenen Objekte vorgenommen hätten. Mindestens seit Erwerb des Grundstücks P in Münster hätten sie die Grundstücke in Veräußerungsabsicht erworben. Darüber hinaus ergebe sich allein aus der Tatsache, dass die Kläger das Grundstück W in Eigentumswohnungen aufgeteilt hätten, um diese anschließend zu verkaufen, die Branchenkundigkeit der Kläger.

Durch Einspruchsentscheidung vom ... 2007 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück.

Zur Begründung führte er aus, dass der Zeitraum zwischen Anschaffung bzw. Herstellung und Veräußerung der streitbefangenen Objekte, mit Ausnahme des innerhalb eines Jahres an die Tochter der Kläger veräußerten Grundstücks A, sieben bis elf Jahre betragen habe. Die Wohnung R sei bis zur Veräußerung Bestandteil des notwendigen Betriebsvermögens bei den Einkünften des Klägers aus der von ihm selbstständig betriebenen Arztpraxis gewesen und könne daher nicht gleichzeitig Bestandteil eines gewerblichen Grundstückshandels sein. Bei dem Objekt K handele es sich um Privatvermögen, da es während der gesamten Besitzzeit zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden sei.

Da im Streitfall aus den vorgenannten Gründen die Indizwirkung der Drei-Objekt-Grenze nicht eingreife, könne nur bei Nachweis einer unbedingten Veräußerungsabsicht ein gewerblicher Grundstückshandel angenommen werden (Urteil des BFH vom 15. April 2004 IV R 54/02, BStBl II 2004, 868). Vorliegend sei diese jedoch nicht nachgewiesen. Gegen eine Veräußerungsabsicht spreche, dass die Wohnungen bis zur Veräußerung vermietet worden seien. Zudem hätten die Kläger einer Veräußerung des Objekts W nur im Rahmen eines Vergleichs mit Gläubigern zugestimmt. Auch seien die übrigen Verkäufe mit Ausnahme des Objekts K in den Jahren 1987 bis 1991 erfolgt, in

denen sich die Kläger in einer wirtschaftlichen Notlage befunden hätten. Auch die Tatsache, dass die Kläger für die Eigentumswohnungen W für die Mietdauer Absetzungen für Abschreibungen in Anspruch genommen hätten, spreche gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht. Ein Abzug von AfA sei bei gewerblichem Grundstückshandel nicht möglich, da die Grundstücke dann Teil des Umlaufvermögens darstellen würden und daher nicht abschreibungsfähig seien. Die Tatsache, dass die Kläger das Objekt in selbständige Wohneinheiten aufgeteilt hätten, sei für sich alleine kein Umstand, der auf die Veräußerungsabsicht hindeute. Darüber hinaus sei das von den Klägern angeführte Urteil des BFH vom 19. September 2002 nicht auf den Streitfall anzuwenden, da in dem dort entschiedenen Fall der Kläger Bauunternehmer gewesen sei. Eine besondere Nähe eines Arztes bzw. einer Arztangestellten zur Baubranche bestehe jedoch nicht. Daran ändere auch nichts, dass die Kläger mehrere Grundstücke erworben und veräußert hätten. In der Veräußerung der Teileigentume nach sieben bis zehn Jahren sei auch keine nur geringfügige Überschreitung des Fünf-Jahres-Zeitraums zu sehen.

Am 2007 haben die Kläger beim Finanzgericht Bremen Klage erhoben.

Sie halten an ihrer Rechtsauffassung fest. Darüber hinaus verweisen sie auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 20. Dezember 1990 Tz. 2ff (BStBl. I 1990, 884), die Urteile des BFH vom 8. August 1979 (BStBl. II 1980, 106), vom 11. April 1989 (BStBl. II 1989, 621), vom 6. April 1990 (BStBl. II 1990, 1057), vom 5. Mai 2004 (XI R 25/03) und vom 15. März 2005 (X R 51/03) sowie auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 12. Dezember 2001 (GrS 1/89/).

Hier seien innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren 25 Einheiten angeschafft und veräußert worden. Das Objekt in der W sei im Zuge der Errichtung in 21 selbständige Eigentumswohnungen aufgeteilt worden. Erst ab einem Zeitraum von 10 Jahren sei von einer Substanznutzung durch Fruchtziehung auszugehen. Dass das Objekt W bis zur Veräußerung vermietet worden sei, sei unbeachtlich, da die zwischenzeitliche Nutzung unerheblich sei, soweit diese Nutzung nicht langfristig, nämlich 10 Jahre, erfolgt sei. Auch die Tatsache, dass der Verkauf in einer finanziell schwierigen Situation erfolgt sei, ändere nichts an der Beurteilung.

Im Übrigen habe der Kläger die Wohnungen nicht langfristig, sondern lediglich mit unbefristeten Mietverträgen vermietet. Darüber hinaus sei das Objekt W auch ganz überwiegend mit Fremdkapital finanziert worden.

Selbstverständlich hätte der Kläger die Objekte mit Gewinnerzielungsabsicht erworben. Der Beklagte erkenne die damalige Lage auf dem Grundstücksmarkt. Die Kläger hätten eine feste Absicht gehabt, überdurchschnittliche hohe Veräußerungsgewinne infolge der guten Lage der Objekte zu erzielen.

Auch die sonstigen Voraussetzungen einer gewerblichen Tätigkeit (nämlich die Nachhaltigkeit, Selbständigkeit, Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, etc.) seien erfüllt.

Die Kläger beantragen,

....

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er bezieht sich im Wesentlichen auf die Begründung der Einspruchsentscheidung vom 2007. Sofern die Kläger sich auf das Urteil des BFH vom 08. August 1979 bezögen, würden sie verkennen, dass in dem dort entschiedenen Fall unstrittig die Kriterien der Drei-Objekt-Grenze erfüllt seien. Auch könne nicht aus dem Schreiben des BMF vom 20. Dezember 1990 geschlossen werden, dass Objekte, die weniger als zehn Jahre vermietet worden seien, grundsätzlich einem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnen seien. Auch nach dem inhaltsgleichen Schreiben

des BMF vom 26. März 2004 (BStBl I 2004, 434) sei es erforderlich, dass es sich um ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze handele oder das Grundstück in unbedingter Veräußerungsabsicht angeschafft worden sei. Eine unbedingte Veräußerungsabsicht sei aber nicht nachgewiesen worden.

Weiterhin sei eine Gewinnerzielungsabsicht zweifelhaft. Die bisher erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung (abzüglich bisher gewährter AfA) würden zunächst zu erheblichen Verlusten führen. Dies sei von den Klägern auch gewollt, um die steuerlichen Vorteile in Anspruch zu nehmen. Angesichts des tatsächlich erzielten hohen Veräußerungsverlusts sei es nicht ersichtlich, wie die Kläger bei der Herstellung der Wohnungen einen Veräußerungsgewinn hätten erwarten können, welcher geeignet gewesen wäre, die hohen laufenden Verluste auszugleichen und einen Totalgewinn zu erzielen. Tatsächlich hätten die Kläger dann die Wohnungen während der Phase der steigenden Grundstückspreise veräußern müssen.

Die Akten des Beklagten (1 Band Einkommensteuerakten, 1 Band Rechtsbehelfsakten, 4 Bände Sonderakten) haben vorgelegen; ihr Inhalt ist, wie der Inhalt der Gerichtsakte, Gegenstand der Entscheidungsfindung gewesen. Insoweit wird auf den Akteninhalt ergänzend Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist unbegründet.

Der Einkommensteuerbescheid für 1991 vom 1994 in Gestalt des Bescheides vom 1995 sowie die Einspruchsentscheidung vom 2007 sind rechtmäßig und verletzen die Kläger nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

Die Beklagte hat die von den Klägern geltend gemachten Verluste zu Recht nicht als negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG qualifiziert.

Nach § 15 Abs. 2 EStG ist ein Gewerbebetrieb die selbständige 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. Erforderlich ist darüber hinaus, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um eine private Vermögensverwaltung handelt. Unter dem Begriff "Gewerblicher Grundstückshandel" werden insoweit die Betätigungen im Grundstücksbereich zusammengefasst, welche die positiv normierten Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen und nicht der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sind.

1. Die von dem Kläger getätigten Grundstücksan- und -verkäufe übersteigen nach Ansicht des erkennenden Senats im Streitfall nicht den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung, so dass die aus den Veräußerungen erzielten Erlöse nicht der steuerbaren Sphäre des Klägers zuzuordnen sind. Insbesondere stellt sich die Veräußerung des Grundstücks W im Streitjahr als Beendigung der Nutzung von Grundbesitz durch Fruchtziehung aus zu erhaltenen Substanzwerten dar.

a) Ob die Einkünfte einem Gewerbebetrieb, der nicht steuerbaren Sphäre oder einer anderen Einkunftsart zuzuordnen sind, richtet sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sowie der Verkehrsanschauung. In Zweifelsfällen ist insoweit die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (Urteil des BFH vom 16. Oktober 2002 X R 74/99, BFHE 200, 380, BStBl II 2003, 245).

Dabei liegt dem gewerblichen Grundstückshandel in der Regel ein händlertypisches Verhalten zugrunde. Indiz für ein solches händlertypisches Verhalten ist die Veräußerung mehrerer Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs. Von einem gewerblichen Grundstückshandel ist

daher im Rahmen der so genannten Drei-Objekt-Regel regelmäßig dann auszugehen, wenn vor Ablauf eines Zeitraums von fünf Jahren seit der Anschaffung bzw. Errichtung mindestens vier Objekte veräußert werden und zwischen den einzelnen Verwertungen gleichfalls nicht mehr als fünf Jahre liegen. In diesem Fall geht die Rechtsprechung aus Gründen der Rechtssicherheit davon aus, dass für den Steuerpflichtigen nicht mehr die Fruchtziehung aus dem zu erhaltenden Vermögen im Vordergrund steht, sondern die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung (vgl. Urteile des BFH vom 20. April 2006 III R 1/05, BFHE 214, 31, BStBl II 2007, 375, m.w.N.; vom 23. April 1996 VII R 27/94, BFH/NV 1997, 170).

In der Regel liegt ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Anschaffung und Veräußerung vor, wenn zwischen Erwerb und Verkauf nicht mehr als fünf Jahre liegen. Bei Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze innerhalb der fünf Jahre liegt die Annahme nahe, dass die gehandelten Grundstücke in sachlichem Zusammenhang mit dem Betrieb stehen. Gelingt es nicht, an Hand eindeutiger objektiver Umstände nachzuweisen, dass ein Grundstück dem Privatvermögen zuzuordnen ist, so bleibt es dabei, dass ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung der Objekte eine bedingte Veräußerungsabsicht indiziert (vgl. Urteil des BFH vom 25. März 2005 X R 51/03, BFH/NV 2005, 1532).

Jedoch handelt es sich bei der Drei-Objekt-Grenze nicht um eine starre Grenze. Die Objektzahl und der enge zeitliche Zusammenhang stellen lediglich Beweisanzeichen dar, welche durch andere objektive Sachverhaltsmerkmale erschüttert werden können. Verkauft der Steuerpflichtige demnach weniger als vier unbebaute Grundstücke, so kann nach den im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 niedergelegten Grundsätzen ein gewerblicher Grundstückshandel nur unter besonderen Voraussetzungen vorliegen. Dies beruht auf der Rechtsansicht, dass es der "Drei-Objekt-Grenze" nicht bedarf, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten, die in ihrer Gesamtheit das Merkmal der Nachhaltigkeit erfüllen, mit Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind (Urteile des BFH vom 18. September 2002 X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238; vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01 BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294). Je größer der zeitliche Abstand zwischen Erwerb bzw. Errichtung und Veräußerung bzw. je länger der Verwertungszeitraum ist, umso gewichtiger müssen diese besonderen Umstände sein, damit auf einen einheitlichen Betätigungswillen geschlossen werden kann (vgl. Beschluss des BFH vom 21. Juni 1996 VIII B 87/95, BFH/NV 1996, 897).

Soweit der zeitliche Abstand zwischen Erwerb bzw. Errichtung und Veräußerungen mehr als fünf Jahre beträgt, kann allerdings ein Grundstück dann zum notwendigen Betriebsvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels gehören, wenn besondere Umstände in dem Einzelfall den Schluss zulassen, dass das Grundstück von vornherein zur Veräußerung bestimmt war (vgl. Beschluss des BFH vom 7. Juni 2005 X B 140/07, BFH/NV 2005, 1794). Als solche objektiven Umstände, welche für einen gewerblichen Grundstückshandel sprechen, kommen u.a. eine nur geringfügige Überschreitung des Fünf-Jahres-Zeitraums (Urteil des BFH vom 21. Juni 2001 III R 27/, BFHE 196, 59, BStBl II 2002, 537), die Ausübung eines branchennahen Hauptberufs (Beschluss des BFH vom 20. Dezember 2001 X B 91/01, BFH/NV 2002, 775) und eine größere Verkaufszahl (Urteil des BFH vom 9. Mai 2001 XI R 34/99, BFH/NV 2001, 1545) in Betracht.

Als objektive Umstände, welche gegen eine bereits im Zeitpunkt des Erwerbs vorliegende zumindest bedingte Weiterveräußerungsabsicht sprechen, ist vor allem eine langfristige Vermietung oder eine auf Dauer angelegte Eigennutzung des Objekts anzusehen, da in diesen Fällen die Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten und nicht die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung im Vordergrund steht (vgl. Urteil des BFH vom 23. April 1996 VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170). Der BFH hat eine Vermietung von bis zu fünf Jahren in diesem Sinne grundsätzlich nicht als langfristig eingestuft (vgl. Urteil des BFH vom 19. September 2002 X R 28/00, BFHE 200, 304, BStBl II 2003, 133). Ein Objekt, welches vom Steuerpflichtigen zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird, ist dann nicht in einen gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen, wenn das Haus von vornherein zum Zwecke einer nicht nur vorübergehenden Eigennutzung erworben und entsprechend den Wohnbedürfnissen hergerichtet und ausgebaut

wird und anschließend das Gebäude tatsächlich über einen nicht unbeträchtlich langen Zeitraum ununterbrochen zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. In seiner Entscheidung vom 16. Oktober 2002 (X R 74/99, BFHE 200, 380, BStBl II 2003, 245) hat der BFH in der Eigennutzung über sieben Jahre einen nicht unbeträchtlich langen Zeitraum gesehen. Insoweit kommt es nicht auf die ursprüngliche Planung, sondern auch auf den tatsächlichen Vollzug der Selbstnutzungsabsicht an.

b) Bei Anwendung dieser Grundsätze kommt das Gericht zu dem Ergebnis, dass der Kläger im Streitjahr keinen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat.

Der Kläger hat in dem Zeitraum von 1986 bis 1991 zwar mehr als drei Objekte innerhalb von fünf Jahren veräußert. Dabei handelt es sich um die Grundstücke L, A, P sowie 21 Eigentumswohnungen in der W. Unter einem Objekt im Sinne des gewerblichen Grundstückshandels ist jedes einzelne Immobilienobjekt zu verstehen, das selbständig veräußert und genutzt werden kann (vgl. Urteile des BFH vom 16. Mai 2002 III R 9/, BFHE 199, 246, BStBl II 2002, 571; und vom 15. Juli 2004 III R 37/02, BFHE 207, 162, BStBl. II 2004, 950).

Unberücksichtigt bleiben die Grundstücke R und das K. Das Grundstück R war bis zur Veräußerung Teil des Betriebsvermögens der von dem Kläger betriebenen Arztpraxis und diente daher der Erzielung von Einkünften aus selbstständiger Tätigkeit. Damit kann es jedoch nicht gleichzeitig Teil des Umlaufvermögens eines gewerblichen Grundstückshandels sein.

Das Grundstück K wurde während der gesamten Besitzzeit von ca. acht Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt. Zu eigenen Wohnzwecken genutzte bebaute Grundstücke gehören in aller Regel zum notwendigen Privatvermögen (vgl. Urteil des BFH vom 16. Oktober 2002 X R 74/99, BFHE 200, 380, BStBl. II 2003, 245). Etwas anderes kann sich nur ergeben, wenn das zur Veräußerung bestimmte Wohnobjekt nur vorübergehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Der BFH geht davon aus, dass bei einer Selbstnutzung von mehr als fünf Jahren das Grundstück dem Privatvermögen zuzuordnen ist (vgl. Urteil des BFH vom 18. September 2002 X R 28/00, BFHE 200, 304, BStBl. II 2003, 133 m.w.N.) Bei einer Nutzungsdauer von acht Jahren ist dies vorliegend der Fall.

Im Streitfall beträgt lediglich bei einem der zu berücksichtigenden Objekte (nämlich dem Objekt A) der Zeitraum zwischen An- und Verkauf weniger als fünf Jahre. Bei allen anderen Objekten beträgt die Zeit zwischen Erwerb und Veräußerung zwischen 7 und 11 Jahre.

Der Fünf-Jahres-Zeitraum ist jedoch, wie bereits ausgeführt, nicht als eine starre - absolute - Grenze zu betrachten, so dass Objekte, die nach mehr als fünf Jahren und nicht mehr als zehn Jahren seit Erwerb oder Errichtung veräußert werden, nicht generell außer Betracht bleiben. Ein Überschreiten des Fünf-Jahres-Zeitraums hat allerdings zur Folge, dass die von dem zeitlichen Zusammenhang ausgehende Indizwirkung hinsichtlich des Vorliegens einer bereits im Zeitpunkt des Erwerbs oder der Errichtung bestehenden (bedingten) Veräußerungsabsicht sich mit zunehmender Dauer abschwächt und durch andere Anhaltspunkte ergänzt werden muss (vgl. BFH-Beschluss vom 27.12.2007 IV B 124/06 BFH/NV 2008, 781; BFH-Urteil vom 5. September 1990 X R 107-108/89, BFHE 161, 543, BStBl II 1990, 1060).

Vorliegend beträgt der Zeitraum zwischen An- und Verkauf der zu beurteilenden Objekte, mit Ausnahme des Grundstücks A, 7 bis 11 Jahre. Auch zwischen der Fertigstellung des Gebäudes auf dem Grundstück der W und der Veräußerung des Grundstücks lag ein Zeitraum von ca. 8 Jahren. Die angesichts dieser deutlichen Überschreitung des zeitlichen Abstands zwischen Erwerb bzw. Errichtung und Veräußerung für die Annahme einer bedingten Veräußerungsabsicht erforderlichen besonderen Umstände liegen im Streitfall nicht vor.

Im Streitfall ist dem Kläger zuzugeben, dass einige Aspekte durchaus für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels sprechen, nämlich die Tatsache, dass bereits nach Fertigstellung für das Objekt W Wohn- und Teileigentume begründet wurden, dass hinsichtlich der vermieteten Wohnungen lediglich unbefristete Mietverträge geschlossen wurden und dass das Objekt W im wesentlichen mit Fremdkapital finanziert wurde.

Allerdings prägen diese genannten Indizien nicht die Tätigkeit des Klägers, sondern treten hinter weiteren Indizien, die gegen eine bedingte Veräußerungsabsicht sprechen, zurück.

So übte der Kläger keinen dem Immobilienbereich nahen Hauptberuf aus (vgl. Beschluss des BFH vom 20. Dezember 2001 X B 91/01, BFH/NV 2002, 775). Auch wenn der Kläger über Kenntnisse im Immobilienbereich verfügte, übte er doch keinen Beruf aus, der der Immobilienbranche nahe steht. Es ist nicht ersichtlich, dass der Kläger über Insiderwissen verfügte, das dem eines Bauunternehmers oder Immobilienmaklers vergleichbar wäre. Weder die Tatsache, dass er mehrere Objekte erwarb, noch dass er nach Errichtung der Immobilie W das Objekt in Wohn- und Teileigentume aufteilte, rechtfertigt einen solchen Schluss. Denn der Kläger hatte die sonstigen veräußerten Grundstücke seinem Privatvermögen zugeordnet.

Dafür, dass der Kläger vor der Veräußerung der Objekte tatsächlich deren Verkauf erwog, ergeben sich weder aus dem Vortrag des Klägers noch aus den vorliegenden Akten objektive Anhaltspunkte. Insbesondere hat der Kläger weder selbst noch über einen Makler versucht, die Grundstücke vor dem tatsächlichen Verkauf zu veräußern. Selbst wenn ihm von anderen Personen ein Verkauf nahe gelegt worden sein sollte, ergibt sich gerade aus der Tatsache, dass der Kläger die Objekte nicht zum Verkauf anbot, dass der Kläger die Grundstücke für eine langfristige eigene Vermietung vorgesehen hatte.

Vorliegend spricht die Tatsache, dass der Kläger sämtliche Objekte, mit Ausnahme des Grundstücks A, wenn auch nicht von vornherein über 5 Jahre, so doch ab ihrer Anschaffung bzw. ihrer Errichtung durchgehend bis zu ihrem Verkauf und damit insgesamt deutlich länger als fünf Jahre vermietete, gegen die Annahme, dass der Kläger bereits bei Erwerb bzw. Errichtung der Objekte eine Veräußerungsabsicht hatte. Als Umstand, der gegen eine bedingte Wiederverkaufsabsicht bereits im Zeitpunkt der Anschaffung oder der Errichtung des Objekts spricht, hat die Rechtsprechung insbesondere eine langfristige - über fünf Jahre hinausgehende - Vermietung des veräußerten Objekts angesehen (Urteile des BFH vom 23. April 1996 VIII R 27/94, BFH/NV 1997, 170; vom 18. September 2002 X R 28/00, BFHE 200, 304, BStBl II 2003, 133). Der Verkauf langfristig durch Vermietung genutzter Wohnungen stellt sich dann lediglich als Abschluss einer privaten Vermögensverwaltung dar. Die Errichtung oder der Erwerb von Immobilien in der Absicht langfristiger Vermietung hält sich selbst dann noch im Rahmen privater Vermögensverwaltung, wenn sie einen erheblichen Umfang annimmt, in beträchtlichem Umfang Fremdkapital eingesetzt wird und der Steuerpflichtige nicht branchenfremd ist (vgl. Urteil des BFH vom 12. März 1964 IV 136/61 S, BFHE 79, 366, BStBl III 1964, 364). Aus der nach dem im BMF-Schreiben vom 26. März 2004 vertretenen Auffassung, dass Objekte, die mindestens zehn Jahre zu Vermietungszwecken genutzt wurden, nicht einem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnen sind, lässt sich im Umkehrschluss nicht folgern, dass Objekte, die weniger als zehn Jahre vermietet wurden, grundsätzlich einem gewerblichen Grundstückshandel unterliegen.

Überhaupt kann das Gericht im vorliegenden Fall ein händlertypisches Verhalten des Klägers nicht erkennen; insbesondere kann von kontinuierlich fortlaufenden Grundstücksankäufen und Grundstücksverkäufen insoweit nicht die Rede sein, als der Kläger zunächst in den Jahren 1978 bis 1986 seine Immobilienobjekte erwarb, ohne auch nur ein einziges wieder zu veräußern. Vielmehr begann die Veräußerung erst, als der Kläger - infolge finanzieller Probleme - gezwungen war, einzelne Objekte wieder zu veräußern.

Auch die Tatsache, dass für sämtliche vermieteten Objekte in den vor den Streitjahren liegenden Veranlagungszeiträumen während der gesamten Vermietungsdauer Absetzungen für Abnutzung in Anspruch genommen worden sind, spricht gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht. Denn im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels bilden die zu veräußernden Grundstücke einen Teil des Umlaufvermögens des Gewerbebetriebs (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Insofern sind sie nicht abschreibungsfähig. Der Kläger hat dadurch, dass er von Anfang an die Einkünfte aus der Vermietung der später veräußerten Grundstücke als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG) erklärt hat, deutlich gemacht, dass er diese Grundstücke -

und insbesondere das Grundstück W - selbst langfristig zu Vermietungszwecken nutzen wollte und nicht die Absicht hatte, die Grundstücke in einem engen zeitlichen Rahmen wieder zu veräußern.

Entgegen der Auffassung der Kläger ist die Tatsache, dass der Kläger nach Errichtung des Gebäudes W Wohn- und Teileigentum geschaffen hat, kein entscheidendes Indiz für das Vorliegen einer bereits bei der Errichtung bestehenden (zumindest bedingten) Veräußerungsabsicht. Der Kläger bezieht sich insofern zu Unrecht auf die Schreiben des BMF vom 20. Dezember 1990 (BStBl. I 1990, 884) bzw. vom 26. März 2004 (BStBl. I 2004, 434). Gemäß Tz. 2, 19 u. 23 des BMF-Schreibens vom 26. März 2004 ist bei einer Umwandlung bisher vermieteter Wohnungen eines erworbenen Mietshauses in Eigentumswohnungen ein gewerblicher Grundstückshandel nur anzunehmen, wenn innerhalb eines überschaubaren Zeitraums, in der Regel fünf Jahre, ein oder mehrere bereits in Veräußerungsabsicht erworbene Gebäude aufgeteilt und nach dieser Aufteilung mehr als drei Eigentumswohnungen veräußert werden. Sofern das Objekt, wie vorliegend, selber von den Steuerpflichtigen errichtet worden ist, ist es für das Ergebnis unerheblich, ob die veräußerten Wohneinheiten in der rechtlichen Gestalt von Eigentumswohnungen entstanden sind oder ob sie zunächst rechtlich unselbstständige, zur Vermietung an verschiedene Interessenten bestimmte, Teile eines Gesamtobjekts waren. Auch in diesem Fall müssen mindestens drei Objekte in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Errichtung veräußert werden. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Die gleichen Überlegungen gelten für das von den Klägern zitierte Urteil des BFH vom 08. August 1979 I R 186/78, BFHE 129, 177, BStBl. II 10, 106. Auch in jenem Fall handelt es sich um Grundstücke innerhalb der Drei-Objekt-Grenze bzw. des Fünf-Jahres-Zeitraums.

Im Übrigen kann das Gericht in der Aufteilung des Objekts W kein entscheidendes Indiz erkennen, das zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels führt. Vielmehr haftet der nach der Teilung des Eigentums von dem Kläger entfalteten Tätigkeit größeres Gewicht an als der Aufteilung selbst. Die Tatsache, dass die Wohnungen nach der Schaffung des Wohnungseigentum auf Dauer und insgesamt deutlich länger als fünf Jahre vermietet waren und vom Kläger eben nicht kurzfristig veräußert wurden, belegt nach Ansicht des Gerichts vielmehr, dass der Kläger nicht von vornherein beabsichtigte, die Wohnungen frühzeitig wieder zu veräußern.

Die Tatsache, dass die Kläger das Objekt W im Rahmen von Vergleichsverhandlungen mit ihren Gläubigern aufgrund ihrer wirtschaftlichen Notsituation verkaufen mussten, ist für eine bereits bei Erwerb bzw. Errichtung vorliegende Veräußerungsabsicht nicht von Bedeutung. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH, welcher sich der erkennende Senat anschließt, ist der konkrete Anlass der Veräußerung unbedeutend, da auch bei Vorliegen einer Notsituation nicht ausgeschlossen werden kann, dass die Steuerpflichtigen bereits bei Erwerb eine Veräußerungsabsicht hatten (vgl. Urteil des BFH vom 20. Februar 2002 III R 10/01, BFHE 201, 515, BStBl. II 2003, 510). Persönliche oder finanzielle Beweggründe für die Veräußerung von Immobilien sind daher für die Zuordnung zum gewerblichen Bereich oder zum Bereich der Vermögensverwaltung grundsätzlich unerheblich (vgl. Urteil des BFH vom 18. September 1991 XI R 23/90, BFHE 165, 521, BStBl. II 1992, 135).

c) Aus alledem folgt, dass für den Kläger nicht die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung im Vordergrund steht, sondern die Fruchtziehung aus dem zu erhaltenden Vermögen. Es sind keine besonderen Umstände ersichtlich, welche darauf hindeuten, dass der Kläger bereits bei Erwerb bzw. Errichtung der streitbefangenen Objekte eine - zumindest bedingte - Veräußerungsabsicht hatte. Daher kann ein gewerblicher Grundstückshandel nicht angenommen werden.

2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision ist nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht gegeben sind.

Hoffmann

Sieling-Wendt

Dr. Wendt

Beschluss

Der Streitwert wird auf € festgesetzt.

Gründe

Die Streitwertfestsetzung beruht auf §§ 63 Abs. 2 Satz 2, 52 Abs. 1 GKG. Der Streitwert entspricht der sich für die Kläger ergebenden Bedeutung der Sache. Dieser Beschluss ist nach §§ 68 Abs. 1, 66 Abs. 3 Satz 3 GKG unanfechtbar.

Hoffmann

Sieling-Wendt

Dr. Wendt