

letzte Aktualisierung: 31.8.2023

FG Münster, Urt. v. 26.4.2023 – 13 K 3367/20 G

EStG § 15 Abs. 2

Gewerblicher Grundstückshandel; Drei-Objekte-Grenze; geringfügige Überschreitung des Fünfjahreszeitraums

Von einem gewerblichen Grundstückshandel kann im Regelfall ausgegangen werden, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf, d. h. von etwa fünf Jahren, mindestens vier Objekte veräußert werden. Dann nämlich lassen die äußeren Umstände den Schluss zu, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (sog. Drei-Objekte-Grenze). Hierfür genügt eine Veräußerung des vierten Objekts nach fünf Jahren und fünf Monaten nicht, da der Fünfjahreszeitraum bei einer Überschreitung von fünf Monaten nicht nur geringfügig überschritten ist.

(Leitsatz der DNotI-Redaktion)

Finanzgericht Münster, 13 K 3367/20 G

Datum: 26.04.2023
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3367/20 G
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2023:0426.13K3367.20G.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor: Die Gewerbesteuermessbescheide für 2011 vom 29.6.2018 und für 2013 vom 13.5.2019, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.11.2020, werden in der Weise geändert, dass statt der Kürzung des Gewerbeertrags um 1,2 % des Einheitswertes des Grundbesitzes die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG i.H.v. ... € für 2011 und ... € für 2013 berücksichtigt wird. Der Beklagte hat die festzusetzenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten über das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels im Zusammenhang mit der erweiterten Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – in den Streitjahren 2011 und 2013, und zwar bei der im Handelsregister des Amtsgerichts A. unter HRB ... eingetragenen X4 GmbH, A. (im Folgenden: „X4 GmbH“).	2
Geschäftsführer der mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.2007 gegründeten X4 GmbH waren ursprünglich Herr B. C. (geb. am xx.xx.xxxx) und Herr D. E. (geb. am xx.xx.1956). Dieser verstarb am xx.xx.2012. Herr B. C. übernahm im Anschluss die alleinige Geschäftsführung der X4 GmbH.	3
Unternehmensgegenstand der X4 GmbH war ... die Vermietung und Verpachtung von	4

Immobilien. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die X4 GmbH in den Streitjahren außer der Vermietung und Verpachtung sowie der Veräußerung von Immobilien keine weiteren Tätigkeiten ausübte. Sie übte diese Tätigkeiten in beiden Streitjahren durchgehend aus.

Alleinige Gesellschafterin der X4 GmbH war die im Handelsregister des Amtsgerichts A. unter HRB ... eingetragene X3 GmbH, A. (im Folgenden: „X3 GmbH“). Alleiniger Geschäftsführer der X3 GmbH war Herr B. C.. Mit Verschmelzungsvertrag vom xx.xx.2015 wurde die X4 GmbH als übertragende Rechtsträgerin mit der X3 GmbH als übernehmende Rechtsträgerin durch Aufnahme verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am xx.xx.2015 in das Handelsregister der übertragenden und am xx.xx.2015 in das Handelsregister der übernehmenden Rechtsträgerin eingetragen. Mit Gesellschafterbeschluss vom xx.xx.2020 firmierte die X3 GmbH um in X2 GmbH und verlegte ihren Sitz nach F.. Sie war in der Folgezeit im Handelsregister des Amtsgerichts F. unter HRB ... eingetragen.

5

Alleinige Gesellschafterin der X3 GmbH bzw. der umfirmierten X2 GmbH war die Klägerin. Diese ist eine mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.2007 gegründete und im Handelsregister des Amtsgerichts F. unter HRB ... eingetragene GmbH. Alleiniger Geschäftsführer ist Herr B. C.. Mit Verschmelzungsvertrag vom xx.xx.2020 – nach Rechtshängigkeit der vorliegenden Klage – wurde die X2 GmbH als übertragende Rechtsträgerin mit der Klägerin als übernehmende Rechtsträgerin durch Aufnahme verschmolzen. Die Verschmelzung wurde am xx.xx.2020 in das Handelsregister der übertragenden und am xx.xx.2021 in das Handelsregister der übernehmenden Rechtsträgerin eingetragen.

6

Alleinige Gesellschafterin der Klägerin ist die mit Gesellschaftsvertrag vom xx.xx.2004 gegründete und im Handelsregister des Amtsgerichts F. unter HRB ... eingetragene X5 GmbH, F. (im Folgenden: „X5 GmbH“). Deren Gesellschafter waren ursprünglich Herr B. C. und Herr D. E. zu gleichen Teilen. Nach dem Tod des Herrn E. trat zunächst seine Ehefrau G. E. als Alleinerbin in die Gesellschaft ein, bevor sie die Anteile an Herrn C. veräußerte. Dieser war fortan Alleingesellschafter.

7

Zu der Unternehmensgruppe der X5 GmbH gehörten noch mehrere weitere Gesellschaften. Diese verfolgten teilweise ähnliche Unternehmenszwecke wie die X4 GmbH, teilweise aber auch andere. So gab es Gesellschaften, deren Zweck ebenso wie bei der X4 GmbH in der dauerhaften Vermietung und Verpachtung von Immobilien bestand (X-GmbH 6, 7 sowie 8 bis ...). Eine weitere Kapitalgesellschaft diente der Bautätigkeit. Andere Gesellschaften waren für den kurzfristigen Kauf und Verkauf von Immobilien gegründet worden („GbR1“ und „GbR2“). Geschäftsführer dieser weiteren Gesellschaften war ebenfalls Herr C..

8

Die X4 GmbH war im Streitzeitraum Eigentümerin mehrerer Grundstücke, die sie in ihrem Anlagevermögen hielt. Mit notariellem Vertrag vom xx.xx.2013 (UR-Nr. .../2013 des Notars H. in J.) veräußerte sie die folgenden 13 Grundstücke, die sie wie folgt erworben hatte:

9

Gemarkung	Flur	Flurstück	Anschrift	Größe in m ²	Erwerb
Stadt I.	78	311	A-Straße 43	...	xx.9.2007
Stadt I.	27	269	B-Straße 91	...	xx.9.2007
Stadt I.	66	97	C-Straße Nr. 68 und D-Straße 21, 22	...	xx.9.2007

10

Stadt I.	37	415	E-Straße 18/20	...	xx.9.2007
Stadt I.	37	227	F-Straße 122	...	xx.9.2007
Stadt II.	8	728	G-Straße 157	...	xx.9.2007
Stadt III.	11	66	H-Straße 24/26 und 28/30	...	xx.9.2007
Stadt III.	11	67	H-Straße 24/26	...	xx.9.2007
Stadt III.	11	68	H-Straße 20/22 und 24/26	...	xx.9.2007
Stadt III.	11	69	H-Straße 20/22	...	xx.9.2007
Stadt III.	11	169	H-Straße 28/30 und 32	...	xx.9.2007
Stadt IV.	21	207	K-Straße 49	...	xx.7.2007
Stadt V.	17	237	L-Straße 21	...	xx.10.2007

Im notariellen Kaufvertrag war beschrieben, dass sich in den kaufgegenständlichen Gebäuden ... Wohneinheiten und ... Gewerbeeinheiten befanden. Die Wohn- und Gewerbeeinheiten waren zu 94 % vermietet. Erwerberin aller Objekte war die Y GmbH & Co. KG mit Sitz in K., eingetragen im Handelsregister des Amtsgerichts L. unter HRA Der Kaufpreis für alle Objekte betrug zusammen 1.682.600 €. Bei den Objekten H-Straße 20 bis 32 in Stadt IV. handelte es sich ausweislich der Anlage 1 zum notariellen Vertrag um eine zusammenhängende Bebauung von vier Häusern (Hausnummern 20/22, 24/26, 28/30 und 32). Wegen der Einzelheiten wird auf den notariellen Vertrag vom xx.xx.2013 verwiesen.

11

Die X4 GmbH verfügte darüber hinaus in ihrem Anlagevermögen über zwei weitere Grundstücke in Stadt VI. (M-Straße 19 und 21), die sie am xx.xx.2007 erworben hatte. Diese Grundstücke veräußerte sie am xx.xx.2015 an Herrn M. N..

12

Der Kauf bezüglich des Objekts Stadt I., Flur 66, Flurstück 97 (anteiliger Kaufpreis: 164.000 €) wurde nach dem Vertragsabschluss rückabgewickelt [...].

13

Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die vorgenannten 15 Grundstücke betragen insgesamt 1.724.879,71 €. Zur Finanzierung hatte die X4 GmbH in den Jahren 2007 und 2008 insgesamt ... Darlehen mit einer Gesamtvaluta von 1.606.000 € bei der Bank I aufgenommen. 80 Prozent dieser ... Darlehen wiesen eine feste Zinsbindung bis zum xx.xx.2013 auf. Das weitere Darlehen unterlag einem veränderlichen Zins. Die beiden Gesellschafter C. und E. gaben für die Darlehen jeweils Bürgschaften ab, und zwar in Höhe von jeweils 321.200 € (zusammen 642.400 €). Nach der Veräußerung der 13 Grundstücke im Jahr 2013 löste die X4 GmbH die Darlehen zum größeren Teil ab. Für die (Teil-) Ablösung der ... festverzinslichen Darlehen hatte sie Vorfälligkeitsentschädigungen zu leisten in Höhe von insgesamt 24.035,23 €. Wegen der Einzelheiten wird auf eine von der Klägerin mit Schriftsatz vom 18.04.2023 eingereichte Aufstellung verwiesen (Anlage 1 zum Schriftsatz).

14

Die X4 GmbH ermittelte ihren Gewinn für die Streitjahre durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – i.V.m. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des

15

Einkommensteuergesetzes – EStG –. Die handelsrechtlichen Jahresüberschüsse betragen 30.845,11 € zum 31.12.2011 und 245.700,13 € zum 31.12.2013. Ausweislich der Gewinn- und Verlustrechnung für 2013 betrug der Saldo aus Abgängen des Sachanlagevermögens (1.199.781,84 €) und Erlösen aus Sachanlageverkäufen (1.528.657,53 €) 328.875,69 €. In ihren Bilanzen setzte die X4 GmbH im Anlagevermögen die Grundstücke und Gebäude mit 1.629.283,84 € (31.12.2011) bzw. 392.576,80 € (31.12.2013) an. Die Gebäude unterlagen einer Absetzung für Abnutzung – AfA – von 2 %, der Buchwert zum 1.1.2011 betrug 1.652.964,60 € (jährliche AfA: 23.680,80 €). Auf der Passivseite waren u.a. Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten i.H.v. 1.555.221,85 € (31.12.2011) bzw. 288.231,66 € (31.12.2013) ausgewiesen.

In ihren Gewerbesteuererklärungen erklärte die X4 GmbH Gewerbeerträge von ... € für 2011 und ... € für 2013. Bei den gewerbesteuerlichen Kürzungen machte sie die erweiterte Kürzung für Grundstücksunternehmen gem. § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff GewStG i.H.v. ... € für 2011 und ... € für 2013 geltend. Das örtlich zuständige Finanzamt O. veranlagte die X4 GmbH erklärungsgemäß. Es setzte die Gewerbesteuermessbeträge jeweils auf ... € fest. Die Bescheide standen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung – AO –.

Das örtlich zuständige Finanzamt O. führte bei der X3 GmbH als Gesamtrechtsnachfolgerin der X4 GmbH eine Betriebsprüfung für die Jahre 2011 bis 2013 durch. Im Prüfungsbericht vom xx.xx.2018 führte der Prüfer unter Tz. 2.4 aus, die von der X4 GmbH beanspruchte erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags für Grundstücksunternehmen gem. § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff GewStG könne nicht anerkannt werden. Denn bei der X4 GmbH sei die Grundstücksverwaltung über eine reine Vermögensverwaltung hinausgegangen. Durch die Grundstücksveräußerungen vom xx.xx.2013 habe die X4 GmbH die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel überschritten. Die X4 GmbH habe im Jahr 2013 insgesamt elf Grundstücke veräußert, wobei der rückabgewickelte Kauf nicht einzurechnen sei und die Objekte H-Straße 20 bis 32 in Stadt IV. als vier Objekte zu rechnen seien. Durch die Veräußerung dieser elf Objekte, welche sie im Laufe des Jahres 2007 erworben habe, sei die von der Rechtsprechung entwickelte sog. Drei-Objekt-Grenze überschritten. Dabei sei es im Streitfall unerheblich, dass die für die Drei-Objekt-Grenze geltende Frist von fünf Jahren im Zeitpunkt der Veräußerungen bereits abgelaufen gewesen sei. Außerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums veräußerte Grundstücke seien ebenfalls dem gewerblichen Grundstückshandel zuzuordnen, wenn eine hohe Zahl von Veräußerungen kurz nach Ablauf des maßgeblichen Zeitraums stattfinde oder wenn der Veräußerer eine besondere Branchennähe besitze. Beides sei im Streitfall anzunehmen. Statt der erweiterten Gewerbesteuerkürzung sei der Gewerbeertrag nur um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes zu kürzen. Daraus ergebe sich eine jährliche Kürzung von je 7.159 € (1,2 % x 596.595 €).

Der Beklagte schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ am 29.6.2018 gegenüber der X3 GmbH als Rechtsnachfolgerin der X4 GmbH gem. § 164 Abs. 2 AO Änderungsbescheide über den Gewerbesteuermessbetrag. Zugleich hob er den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Die Gewerbesteuermessbeträge setzte er auf ... € für 2011 und ... € für 2013 fest. Dabei berücksichtigte er – bei unveränderten Gewerbeerträgen von ... € für 2011 und ... € für 2013 – eine Kürzung des Gewerbeertrags i.H.v. je 7.159 € in beiden Streitjahren. Mit einem weiteren Änderungsbescheid vom 13.5.2019 setzte der Beklagte den Gewerbesteuermessbetrag für 2013 aus zwischen den Beteiligten unstreitigen Gründen auf ... € herab. Die streitigen Besteuerungsgrundlagen blieben unverändert.

Die X3 GmbH als Rechtsnachfolgerin der X4 GmbH legte mit Schreiben vom 13.7.2018 Einsprüche gegen die Änderungsbescheide ein.

Mit Einspruchsentscheidung vom 5.11.2020 wies der Beklagte die Einsprüche gegenüber der X2 GmbH als Rechtsnachfolgerin der X4 GmbH als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, bei der X4 GmbH handele es sich in den Streitjahren nicht um ein Grundstücksunternehmen i.S.d. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Denn sie habe eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt. Es habe ein gewerblicher Grundstückshandel vorgelegen. Das Überschreiten der sog. Drei-Objekt-Grenze ergebe sich im Streitfall aus dem Umstand, dass der maßgebliche Fünf-Jahres-Zeitraum lediglich geringfügig überschritten worden sei, sowie aus der Veräußerung einer größeren Anzahl von Immobilien und aus der Branchennähe der X4 GmbH.	20
Daraufhin hat die X2 GmbH als Rechtsnachfolgerin der X4 GmbH am 7.12.2020 Klage erhoben. Während des Klageverfahrens ist sie auf die Klägerin verschmolzen worden. Sie begehrt den Ansatz der erweiterten Gewerbesteuerkürzung gem. § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff GewStG.	21
Die Klägerin begründet ihre Klage damit, durch die Veräußerung vom xx.xx.2013 sei kein gewerblicher Grundstückshandel begründet worden. Hintergrund des Verkaufs der Immobilien durch die X4 GmbH sei ausschließlich das überraschende Ableben des Herrn D. E. im Alter von 55 Jahren gewesen. Alleinerbin des Herrn E. sei seine Ehefrau, Frau G. E., geworden. Diese habe die Unternehmensgruppe nicht unverändert weiterführen können, weil sie Bankbürgschaften, welche ihr verstorbener Ehemann unterzeichnet habe, nicht habe übernehmen wollen. Daher habe Herr B. C. die Anteile an der X5 GmbH von Frau E. erworben. Es sei zudem geplant gewesen, dass Frau E. von Herrn C. im Außenverhältnis von einer Inanspruchnahme als Bürgin freigestellt werde. Die seinerzeitigen Darlehensgeberinnen, die Bank I und die Bank II, hätten jedoch eine Haftungsfreistellung abgelehnt. Dadurch seien die Parteien gezwungen gewesen, die Immobilien zu veräußern. Die Immobilien seien nicht aufgrund einer freiwilligen Willensentscheidung, sondern aus der Not heraus veräußert worden. Mit dem Kaufpreis hätten die Darlehen abgelöst werden müssen.	22
Daraus ergebe sich, dass eine Veräußerungsabsicht ursprünglich nicht bestanden habe. Zudem könne ein gewerblicher Grundstückshandel auch deswegen nicht angenommen werden, weil sämtliche Objekte außerhalb des von der Rechtsprechung zugrunde gelegten Fünf-Jahres-Zeitraums veräußert worden seien.	23
Die Klägerin beantragt sinngemäß,	24
die Gewerbesteuermessbescheide für 2011 vom 29.6.2018 und für 2013 vom 13.5.2019, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.11.2020, in der Weise zu ändern, dass statt der Kürzung des Gewerbeertrags um 1,2 % des Einheitswertes des Grundbesitzes die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG i.H.v. ... € für 2011 und ... € für 2013 berücksichtigt wird,	25
hilfsweise,	26
die Revision zuzulassen.	27
Der Beklagte beantragt,	28
die Klage abzuweisen.	29
Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, für eine bedingte Veräußerungsabsicht spreche auch die hohe Fremdfinanzierungsquote. Bei hoher Fremdfinanzierung sei nicht auszuschließen, dass ein Mittelbedarf eintrete, der es erforderlich mache, einen Teil der erworbenen Objekte wieder zu veräußern. Ein solcher Fall sei im Streitfall durch das Versterben des Herrn E. und die damit erforderliche	30

Umfinanzierung eingetreten. Dass Herr E. überraschend und unerwartet verstorben sei, sei dabei nicht erheblich. Denn persönliche oder finanzielle Gründe des Steuerpflichtigen seien bei der Bewertung, ob ein gewerblicher Grundstückshandel vorliege, unerheblich (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 17.12.2009 III R 101/06, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2010, 541).

Im Übrigen sei das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels nicht deshalb ausgeschlossen, weil nicht sämtliche Merkmale der Gewerblichkeit gem. § 15 Abs. 2 EStG erfüllt seien. Aus dem Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG, wonach das Unternehmen „ausschließlich“ eigenen Grundbesitz verwalten und nutzen müsse, sei zu schließen, dass jede andere Tätigkeit schädlich sei. Dies lege den Schluss nahe, dass auch Tätigkeiten, die nicht als vollständig gewerblich i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG zu qualifizieren seien, schädlich seien. Dementsprechend könne nicht zugunsten der X4 GmbH gewürdigt werden, dass sämtliche mit Vertrag vom xx.xx.2013 veräußerten Objekte von einem einzigen Erwerber erworben worden seien. Die Veräußerung an einen einzigen Erwerber sei im Zusammenhang mit dem Merkmal der Nachhaltigkeit i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG von Bedeutung. Auf dieses Merkmal komme es aber aus den genannten Gründen nicht an; im Übrigen fehle es im Streitfall an diesem Merkmal auch gar nicht, da die X4 GmbH als Kapitalgesellschaft bereits kraft ihrer Rechtsform nachhaltig tätig gewesen sei. An der Nachhaltigkeit fehle es zudem deshalb nicht, weil die X4 GmbH weitere Objekte an einen anderen Erwerber veräußert habe, nämlich die Grundstücke in Stadt VI. (M-Straße 19 und 21) am xx.xx.2015 an Herrn M. N.. Daraus sei die Absicht abzuleiten, außer der „En-bloc-Veräußerung“ noch weitere Geschäfte zu tätigen. Außerdem sei das Merkmal der Nachhaltigkeit aus einer ex-ante-Sicht zu betrachten. Da die X4 GmbH die veräußerten elf Objekte von unterschiedlichen Verkäufern erworben und die Objekte überdies in unterschiedlichen Städten bzw. Stadtteilen belegen seien, habe sie im Kaufzeitpunkt nicht damit rechnen können, die Objekte an einen einzigen Käufer veräußern zu können. Es habe sich um eine zufällige Begebenheit gehandelt, welche die grundsätzlich bestehende Nachhaltigkeit der Tätigkeit nicht entfallen lasse. So habe es auch das Finanzgericht – FG – Berlin-Brandenburg mit Urteil vom 18.1.2022 8 K 8008/21 (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2022, 706, Rev. anhängig, Az. BFH: III R 12/22) in einem vergleichbaren Fall entschieden.

31

Weiterhin sei bei der Feststellung der Wiederholungsabsicht auf die Person des Geschäftsführers abzustellen, weshalb auch auf Veräußerungen anderer konzernzugehöriger Gesellschaften abzustellen sei, in denen dieselbe Person als Geschäftsführer tätig sei. Das gelte insbesondere in einem Immobilienkonzern wie der X-Gruppe. Die einzelnen Gesellschaften dieser Gruppe seien nur als Objektgesellschaften anzusehen.

32

Der Berichterstatter des Senats hat am 10.5.2022 einen Erörterungstermin durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Sitzungsprotokoll verwiesen.

33

Die Beteiligten haben übereinstimmend auf eine mündliche Verhandlung verzichtet, und zwar der Beklagte mit Schriftsatz vom 15.6.2022 und die Klägerin mit Schriftsatz vom 21.7.2022.

34

Entscheidungsgründe

35

Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 FGO).

36

I. Die zulässige Klage ist begründet.

37

Die Gewerbesteuerermessbescheide für 2011 vom 29.6.2018 und für 2013 vom 13.5.2019, beide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.11.2020, sind rechtswidrig und

38

verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Die angefochtenen Bescheide sind nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen zu beanstanden. Der Beklagte hat die streitgegenständlichen Bescheide zu Recht an die X3 GmbH und die Einspruchsentscheidung zu Recht an dieselbe Gesellschaft, die inzwischen in X2 GmbH umfirmiert war, gerichtet. Diese Gesellschaft war die Rechtsnachfolgerin der X4 GmbH aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom xx.xx.2015, der am xx.xx.2015 nach Eintragung in das Handelsregister der übertragenden und der übernehmenden Rechtsträger wirksam geworden war. Die Klägerin wiederum ist in den vorliegenden Rechtsstreit eingetreten als Rechtsnachfolgerin der X2 GmbH aufgrund des Verschmelzungsvertrags vom xx.xx.2020, der am xx.xx.2021 nach Eintragung in das Handelsregister der übertragenden und der übernehmenden Rechtsträger wirksam geworden ist.

39

Der Beklagte hat jedoch die erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG i.H.v. ... € für 2011 und ... € für 2013 zu Unrecht versagt.

40

1. Gem. § 9 Nr. 1 Satz 1, 1. Halbsatz GewStG in der in den Streitjahren anwendbaren Fassung wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes. An die Stelle der Kürzung nach Satz 1 tritt gem. § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Dieser umfasst auch etwaige Erlöse aus der Veräußerung der zu den begünstigten Zwecken eingesetzten Grundstücke (Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 9 GewStG Rz. 117). § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG normiert damit die sog. erweiterte Kürzung.

41

a) Nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH ist die erweiterte Kürzung durch das Erfordernis der Ausschließlichkeit tatbestandlich zweifach begrenzt: Zum einen ist die unternehmerische Tätigkeit gegenständlich begrenzt, nämlich ausschließlich auf eigenen Grundbesitz oder daneben auch auf eigenes Kapitalvermögen; zum anderen sind Art, Umfang und Intensität der Tätigkeit in der Weise begrenzt, dass die Unternehmen dieses Vermögen ausschließlich verwalten und nutzen. Rechtsfolge der erweiterten Kürzung ist, dass die Erträge, soweit sie aus der Verwaltung und Nutzung dieses eigenen Grundbesitzes resultieren, im Ergebnis nicht in den Gewerbeertrag und den Gewerbesteuermessbetrag eingehen und somit nicht der Gewerbesteuer unterliegen (BFH-Beschluss vom 25.9.2018 GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBI II 2019, 262, Rz. 73).

42

Das zweite tatbestandliche Begrenzungskriterium führt dazu, dass die Tätigkeit den Rahmen der Vermögensverwaltung nicht überschreiten und nicht gewerblich sein darf. Dabei ist auf den ertragsteuerlichen Begriff der Vermögensverwaltung zurückzugreifen (Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 9 GewStG Rz. 57; Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 101). Daher findet § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nach der Rechtsprechung des BFH nicht auf Unternehmen Anwendung, die Tätigkeiten ausüben, die als solche gewerbesteuerpflichtig sind, sofern die Tätigkeiten nicht zu den unschädlichen Nebentätigkeiten gehören (BFH-Urteile vom 31.7.1990 I R 13/88, BStBI II 1990, 1075, Rz. 17; vom 28.6.1973 IV R 97/72, BFHE 109, 459, BStBI II 1973, 688; Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 9 GewStG Rz. 57). Im Falle einer Kapitalgesellschaft ist zur Beurteilung der Gewerblichkeit nicht allein auf die Rechtsform abzustellen, die gewerbesteuerrechtlich bei einer Kapitalgesellschaft gem. § 2 Abs. 2 Satz

43

1 GewStG stets zur Annahme eines Gewerbebetriebs führt, sondern die Tätigkeit ist so zu betrachten, als wäre sie von einer natürlichen Person betrieben worden (BFH-Urteil vom 31.7.1990 I R 13/88, BStBl II 1990, 1075, Rz. 17; vgl. auch BFH-Beschluss vom 25.9.2018 GrS 2/16, BFHE 263, 225, BStBl II 2019, 262, Rz. 71, wonach auf die kraft Rechtsform bestehende Gewerblichkeit im Zusammenhang mit der sog. erweiterten Kürzung nicht abzustellen ist). Die erweiterte Kürzung ist also zu versagen, wenn keine private Vermögensverwaltung vorgelegen hätte, wäre die Klägerin eine natürliche Person gewesen. Dabei ist für die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zu einer gewerblichen Tätigkeit auf die gleichen ertragsteuerlichen Grundsätze abzustellen, die auch für die Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG bzw. § 2 Abs. 1 GewStG gelten (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18.1.2022 8 K 8008/21, EFG 2022, 706, Rev. anhängig, Az. BFH: III R 12/22; Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 9 GewStG Rz. 58; Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 1 Rz. 111).

b) Im Fall des Erwerbs und der Veräußerung von bebauten oder unbebauten Grundstücken ist daher auf die zu § 15 Abs. 2 EStG entwickelten ertragsteuerlichen Kriterien des gewerblichen Grundstückshandels nach der sog. Drei-Objekt-Grenze abzustellen (Gosch in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 9 GewStG Rz. 59). 44

Nach der Rechtsprechung des BFH wird eine Vermögensverwaltung – in Abgrenzung zum Gewerbebetrieb – ausgeübt, 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 kann dagegen im Regelfall ausgegangen werden, wenn innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf, d.h. von etwa fünf Jahren, mindestens vier Objekte veräußert werden, weil die äußeren Umstände dann den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 28.10.2015 X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBl II 2016, 95, Rz. 14; vom 17.12.2009 III R 101/06, BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541). Durch das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze wird die innere Tatsache der bedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs indiziert (BFH-Urteil vom 28.10.2015 X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBl II 2016, 95, Rz. 23). Die durch das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze indizierte innere Tatsache der bedingten Veräußerungsabsicht kann nur durch außergewöhnliche Umstände widerlegt werden, etwa eine im Zeitpunkt des Erwerbs eingegangene langfristige Finanzierung oder langfristige Vermietung bzw. Verpachtung, wenn diese sich im Falle einer Veräußerung voraussichtlich ungünstig auswirken oder zusätzliche finanzielle Belastungen auslösen würde (BFH-Urteile vom 28.10.2015 X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBl II 2016, 95, Rz. 23; vom 27.9.2012 III R 19/11, BFHE 240, 278, BStBl II 2013, 433, Rz. 23). Die vorstehenden Grundsätze sind auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 GrS 1/98 (BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III. der Gründe) zurückzuführen. 45

Dem Fünf-Jahres-Zeitraum kommt nach der BFH-Rechtsprechung nur eine indizielle Bedeutung zu (z.B. Beschluss des Großen Senats vom 10.12.2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe; BFH-Urteil vom 28.10.2015 X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBl II 2016, 95, Rz. 35). Immobilien, die erst nach Ablauf von fünf, aber innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb veräußert werden, können gleichwohl einem gewerblichen Grundstückshandel zuzurechnen sein. Bei Hinzutreten besonderer Umstände verlängert sich der Fünfjahreszeitraum (vgl. zum Folgenden: BFH-Urteil vom 28.10.2015 X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBl II 2016, 95, Rz. 35), so beispielsweise bei einer nur geringfügigen zeitlichen Überschreitung (BFH-Urteil vom 21.6.2001 III R 27/98, BFHE 196, 59, BStBl II 2002, 537, Rz. 63: zwei Monate), einer größeren Anzahl von Objekten (BFH-Urteil vom 9.5.2001 XI R 34/99, BFH/NV 2001, 1545, Rz. 16: 26 Objekte; BFH-Urteil vom 15.6.2004 VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914, Rz. 46

37: 17 Objekte), der Ausübung eines branchennahen Hauptberufs (BFH-Beschluss vom 20.12.2001 X B 91/01, BFH/NV 2002, 775: Immobilienmakler; BFH-Urteil vom 15.6.2004 VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914, Rz. 37: Grundstücksmakler oder Tätigkeit im Baubereich) oder kontinuierlich fortlaufenden Grundstücksankäufen und Grundstücksverkäufen (BFH-Urteil vom 14.11.1995 VIII R 16/93, BFH/NV 1996, 466).

c) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, ist im Streitfall die Grenze der Vermögensverwaltung nicht überschritten. 47

aa) Die Drei-Objekt-Grenze ist im Streitfall innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraums nicht überschritten. Die Grundstücke, welche die X4 GmbH mit notariellem Vertrag vom xx.xx.2013 (UR-Nr. .../2013 des Notars H. in J.) veräußerte, wurden erst nach Ablauf des von der Rechtsprechung zugrunde gelegten Fünf-Jahres-Zeitraums veräußert. 48

(1) Die X4 GmbH hat mit dem Vertrag vom xx.xx.2013 insgesamt 13 Objekte veräußert. 49

Nach der BFH-Rechtsprechung ist als ein selbständiges Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze grundsätzlich jedes selbständig veräußerbare und nutzbare Immobilienobjekt (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem WEG), und zwar unabhängig von seiner Größe, seinem Wert und anderen Umständen anzusehen (BFH-Urteile vom 5.5.2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787, Rz. 34; vom 17.12.2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, Rz. 29, jeweils m.w.N.). Hierbei folgt nach ständiger Rechtsprechung die selbständige Veräußerbarkeit grundsätzlich der sachenrechtlichen Qualifizierung (BFH-Urteile vom 5.5.2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787, Rz. 34; vom 17.12.2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, Rz. 29). Grundstück im Sinne des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB – und der Grundbuchordnung – GBO – und damit Grundstück im Rechtssinne (Grundbuchgrundstück) ist ein räumlich abgegrenzter Teil der Erdoberfläche, der im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchblattes unter einer besonderen Nummer gebucht ist (BFH-Urteile vom 5.5.2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787, Rz. 35). Da mit dem notariellem Vertrag vom xx.xx.2013 Grundstücke i.S.d. BGB veräußert wurden, die auf insgesamt 13 selbständigen Flurstücken belegen und unter den entsprechenden Nummern im Grundbuch gebucht waren, handelt es sich um 13 selbständige Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze. 50

Dabei ist entgegen der Auffassung des Betriebsprüfers die Rückabwicklung des Kaufs des Objekts Stadt I., Flur 66, Flurstück 97 (anteiliger Kaufpreis: 164.000 €) bei der Bemessung der Anzahl der veräußerten Objekte nicht mindernd zu berücksichtigen. Denn nach der Rechtsprechung des BFH sind auch zurückübertragene Grundstücke bei der Feststellung der bedingten Veräußerungsabsicht einzubeziehen (BFH-Urteile vom 5.12.2002 IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291, Rz. 17; vom 15.3.2000 X R 130/97, BFHE 191, 360, BStBl II 2001, 530, Rz. 39; BFH-Beschluss vom 8.11.2006 X B 183/05, BFH/NV 2007, 232, Rz. 11). 51

(2) Diese 13 Objekte wurden jedoch erst nach Ablauf des Fünf-Jahres-Zeitraums veräußert. Im Einzelnen handelt es sich jeweils um die folgende Zeitdauer unter Berücksichtigung der Veräußerung am 18.3.2013: 52

Gemarkung	Flur	Flur-stück	Größe in m ²	Erwerb	Zeitdauer
Stadt I.	78	311	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 Monate
Stadt I.	27	269	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 Monate

53

Stadt I.	66	97	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 Monate
Stadt I.	37	415	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 Monate
Stadt I.	37	227	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 Monate
Stadt II.	8	728	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 Monate
Stadt III.	11	66	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 Monate
Stadt III.	11	67	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 ½ Monate
Stadt III.	11	68	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 ½ Monate
Stadt III.	11	69	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 ½ Monate
Stadt III.	11	169	...	xx.9.2007	5 Jahre, 6 ½ Monate
Stadt IV.	21	207	...	xx.7.2007	5 Jahre, 7 ½ Monate
Stadt V.	17	237	...	xx.10.2007	5 Jahre, 5 Monate

Der Fünf-Jahres-Zeitraum war bei einem Objekt um 5 Monate, bei sieben Objekten um 6 Monate, bei vier Objekten um 6 ½ Monate und bei einem Objekt um 7 ½ Monate überschritten. 54

(3) Entgegen der Auffassung des Beklagten ist das Urteil des FG Berlin-Brandenburg von 18.1.2022 8 K 8008/21 (EFG 2022, 706, Rev. anhängig, Az. BFH.: III R 12/22) für den Streitfall nicht von Relevanz. Im dortigen Sachverhalt war der für die Drei-Objekt-Grenze relevante Fünf-Jahres-Zeitraum nicht überschritten. Die Veräußerungen fanden in einem Zeitraum von unter drei Jahren statt. 55

bb) Es liegen – entgegen der Auffassung des Beklagten – auch keine besonderen Umstände des Einzelfalls vor, aufgrund derer trotz Überschreitens des Fünf-Jahres-Zeitraums von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist. 56

(1) Die X4 GmbH übte keinen „branchennahen“ Hauptberuf aus. Unter einer „Branchennähe“ versteht die Rechtsprechung etwa eine Tätigkeit als Immobilienmakler (BFH-Beschluss vom 20.12.2001 X B 91/01, BFH/NV 2002, 775) oder eine Tätigkeit im Baubereich (BFH-Urteil vom 15.6.2004 VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914). Die X4 GmbH war jedoch weder als Immobilienmaklerin noch als Bauträgerin tätig. Unternehmensgegenstand war lediglich die Verwaltung eigenen Grundbesitzes durch ... Vermietung und Verpachtung. Die Vermietung und Verpachtung stellt aber keine „Branchennähe“ zum Immobilienhandel dar. 57

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist dabei auch nicht auf andere gruppenzugehörige Gesellschaften der X5 GmbH abzustellen. Zwar gehörten zu dieser Unternehmensgruppe auch Gesellschaften, deren Unternehmenszweck der kurzfristige Kauf und Verkauf von Immobilien, also der Immobilienhandel war („GbR1“ und „GbR2“). Eine andere Gesellschaft aus der Unternehmensgruppe diente zudem der Bautätigkeit. Eine Zurechnung der Tätigkeiten anderer gruppenzugehöriger Gesellschaften ist nach Auffassung des Senats jedoch nicht zulässig. Sie widerspräche dem 58

körperschaftsteuerlichen Trennungsprinzip. Die Rechtsprechung erkennt zu Recht eine Abschirmwirkung der Kapitalgesellschaft an (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.4.2015 X R 25/13, BStBl II 2015, 897, Rz. 34). Eine Durchbrechung dieses Prinzips ist in der vorliegenden Konstellation nicht zulässig, und zwar selbst dann nicht, wenn – wie hier – die Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft zugleich Geschäftsführer von dem Immobilienhandel „branchennahen“ Gesellschaften sind (a.A. aber FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 18.1.2022 8 K 8008/21, EFG 2022, 706, Rz. 45, Rev. anhängig, Az. BFH: III R 12/22). Die Aufteilung der von der X5 GmbH gehaltenen Gesellschaften in verschiedene Unternehmenszwecke und Tätigkeitsfelder (Vermietung und Verpachtung, kurzfristiger Verkauf, Bautätigkeit) spricht im Gegenteil vielmehr dafür, dass bei der X4 GmbH als Vermietungsgesellschaft gerade keine im Erwerbszeitpunkt vorliegende bedingte Veräußerungsabsicht bestand. Denn ansonsten wären die fraglichen Objekte von einer anderen Gesellschaft erworben worden.

(2) Als besonderen Umstand, der für eine bereits im Erwerbszeitpunkt vorliegende bedingte Veräußerungsabsicht spricht, würdigt der Senat auch nicht eine nur geringfügige Überschreitung des Fünf-Jahres-Zeitraums. Diese Überschreitung war im Streitfall nicht lediglich „geringfügig“ im Sinne der BFH-Rechtsprechung. 59

Von einer „geringfügigen“ zeitlichen Überschreitung ist die Rechtsprechung bei einem Zeitraum von zwei Monaten ausgegangen (BFH-Urteil vom 21.6.2001 III R 27/98, BFHE 196, 59, BStBl II 2002, 537, Rz. 63). Im Streitfall wurde der Fünf-Jahres-Zeitraum jedoch bei einem Objekt um fünf Monate und bei zwölf von 13 Objekten um mindestens sechs Monate überschritten. Der Zeitraum von sechs Monaten ist nach Auffassung des Senats nicht lediglich „geringfügig“. Wenn der BFH in einer anderen Entscheidung einen Zeitraum von ungefähr fünf Jahren und neun Monaten als eine nur geringfügige Überschreitung des Fünf-Jahres-Zeitraums bezeichnet hat, so hat er dies lediglich für den Fall eines branchenkundigen Steuerpflichtigen mit einer hohen Zahl an Veräußerungsgeschäften entschieden (BFH-Urteil vom 18.8.2009 X R 47/06, BFH/NV 2010, 400, Rz. 39, 40). Im Streitfall liegt aber wie beschrieben keine Branchennähe vor. 60

(3) Weiterhin spricht für eine im Erwerbszeitpunkt vorliegende bedingte Veräußerungsabsicht entgegen der Auffassung des Beklagten auch nicht eine hohe Fremdfinanzierungsquote. Zwar hat der BFH eine vollumfängliche Fremdfinanzierung als Indiz für eine bereits bei Erwerb vorliegende bedingte Verkaufsabsicht angesehen, da bei völliger Fremdfinanzierung nicht auszuschließen sei, dass ein Mittelbedarf eintrete und infolgedessen ein Teil der erworbenen Objekte veräußert werden müsse (BFH-Urteil vom 9.5.2001 XI R 34/99, BFH/NV 2001, 1545, Rz. 16). Die X4 GmbH hat den Erwerb der hier streitigen 13 Objekte sowie der weiteren zwei, am xx.xx.2015 veräußerten Objekte aber nicht vollumfänglich fremdfinanziert. Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die 15 Objekte betragen insgesamt 1.724.879,71 €. Die Darlehensvaluta der zum Erwerb dieser Objekte bei der Bank I in den Jahren 2007 und 2008 aufgenommenen ... Darlehen betrug 1.606.000 €. Angesichts eines eigenfinanzierten Betrags von 118.879,71 € kann nicht von einer vollumfänglichen Fremdfinanzierung im Sinne der zitierten Rechtsprechung gesprochen werden. 61

(4) Als ein Indiz gegen eine im Erwerbszeitpunkt vorliegende bedingte Veräußerungsabsicht würdigt der Senat ferner den Umstand, dass 80 Prozent der im Jahr 2007 aufgenommenen ... Darlehen mit einer längerfristigen Laufzeit vereinbart worden waren. Diese Darlehen waren mit einer festen Zinsbindung bis zum xx.xx.2013 versehen. Sie konnten vor Ablauf dieses Datums nicht ordentlich gekündigt werden (§ 489 Abs. 1 BGB). Infolge der frühzeitigen (Teil-) Rückzahlung hatte die X4 GmbH dementsprechend eine Vorfälligkeitsentschädigungen zu leisten in Höhe von insgesamt 24.035,23 €. 62

Dies spricht dafür, dass die X4 GmbH bei Aufnahme der Darlehen von einer langfristigen 63

Laufzeit und nicht von einer baldigen Veräußerung der Grundstücke ausging.

(5) Das einzige Indiz, welches nach Auffassung des Senats für eine im Erwerbszeitpunkt bestehende bedingte Veräußerungsabsicht sprechen könnte, ist die Anzahl von 13 veräußerten Objekten. Diese Anzahl ist im Vergleich zur Drei-Objekt-Grenze hoch. So ging der BFH etwa im Urteil vom 15.6.2004 VIII R 7/02 (BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914) davon aus, dass es sich bei der Veräußerung von 17 Objekten um eine hohe Zahl von Veräußerungen handeln könne. 64

Nach Auffassung des Senats kann dieses Indiz allein im Streitfall allerdings nicht dazu führen, dass von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen ist. Dabei berücksichtigt der Senat, dass nach Überschreiten des Fünf-Jahres-Zeitraums Umstände hinzutreten müssen, die ein hinreichendes Gewicht aufweisen, um die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels zu rechtfertigen. Die Anzahl von 13 veräußerten Objekten ist im Streitfall zumindest deshalb nicht hinreichend gewichtig, weil gegenläufig weitere besondere Umstände des Einzelfalls zu würdigen sind. 65

Der Senat würdigt in diesem Zusammenhang als besonderen Umstand, der gegen eine im Erwerbszeitpunkt bestehende bedingte Veräußerungsabsicht spricht, das überraschende Versterben des hälftig an der X5 GmbH beteiligten Gesellschafters, des Herrn D. E. am xx.xx.2012 im Alter von 55 Jahren. Dieses Ereignis war im Erwerbszeitpunkt nicht vorhersehbar. Mit diesem Ereignis musste auch nicht gerechnet werden. Es lässt daher keine Rückschlüsse auf die im Erwerbszeitpunkt bestehenden Absichten zu. Dabei hat der Senat keine Zweifel an der Darstellung der Klägerin, dass die Veräußerung der 13 Objekte lediglich auf diesen Umstand zurückzuführen war. Vor dem Hintergrund dieses überraschenden Ereignisses vermag allein die (hohe) Anzahl von 13 veräußerten Objekten im Rahmen einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls die Annahme einer im Erwerbszeitpunkt bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht nicht zu rechtfertigen. 66

Dabei verkennt der Senat nicht, dass im Falle des Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze innerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums ein unerwartet eintretendes privates Veräußerungsmotiv die Indizwirkung nicht zu erschüttern vermag, da die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf im Allgemeinen nichts darüber aussagen, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit gewesen wäre (BFH-Urteile vom 17.12.2009 III R 101/06, BFHE 228, 65, BStBl II 2010, 541, Rz. 21; vom 29.10.1998 XI R 58/97, BFH/NV 1999, 766, Rz. 13). Der vorliegende Streitfall betrifft jedoch eine andere Konstellation, nämlich diejenige einer Veräußerung der 13 Objekte außerhalb des Fünf-Jahres-Zeitraums. In dieser Konstellation müssen – umgekehrt – besondere Umstände hinzutreten, die auf eine im Erwerbszeitpunkt vorliegende bedingte Veräußerungsabsicht schließen lassen. Bei der Würdigung solcher Umstände kann nach Auffassung des Senats der konkrete Anlass der Veräußerung berücksichtigt werden, zumindest wenn es sich um einen derart gravierenden Anlass wie das überraschende Versterben eines Gesellschafter-Geschäftsführers im Alter von nur 55 Jahren handelt und wenn keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass ein solches Szenario bereits im Erwerbszeitpunkt vom Steuerpflichtigen vorhersehbar gewesen sein könnte. Dies ist im Streitfall der Fall. 67

d) Die Frage, ob der Erwerb und die spätere Veräußerung von 13 Objekten durch den notariellen Vertrag vom xx.xx.2013 deshalb als eine nicht gewerbliche Tätigkeit angesehen werden kann, weil die Objekte – unabhängig von ihrer Anzahl – an einen einzigen Erwerber veräußert wurden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 22.4.2015 X R 25/13, BStBl II 2015, 897, Rz. 24 m.w.N.), kann vor dem Hintergrund der vorstehenden Ausführungen dahinstehen. 68

e) Die X4 GmbH hat – wie unter den Beteiligten unstreitig ist – im Übrigen durch 69

die Vermietung eigenen Grundbesitzes und die Nutzung und Verwaltung eigenen Kapitalvermögens in den Streitjahren auch durchgängig und ausschließlich begünstigte Tätigkeiten im Sinne von § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ausgeübt.

II. Die Entscheidung, dass der Beklagte die festzusetzenden Beträge zu errechnen und mitzuteilen hat, folgt aus § 100 Abs. 2 Sätze 2 und 3 FGO. 70

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 71

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die Sache hat grundsätzliche Bedeutung. 72

... .. 73