Urteil vom 15. Januar 2020, X R 18/18, X R 19/18

Gewerblicher Grundstückshandel bei Errichtung eines Erweiterungsbaus auf einem dem Steuerpflichtigen bereits langjährig gehörenden Grundstück

ECLI:DE:BFH:2020:U.150120.XR18.18.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 2 S 1 , EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 1 , UmwStG § 24 , HGB § 255 Abs 2 S 1 , EStG VZ 2005

vorgehend , , Az:

Leitsätze

Ein bebautes Grundstück, das durch den Steuerpflichtigen langjährig im Rahmen privater Vermögensverwaltung genutzt wird, kann Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels werden, wenn der Steuerpflichtige im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die derart umfassend sind, dass hierdurch das bereits bestehende Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird, sondern ein neues Gebäude hergestellt wird.

Tenor

1. Die Verfahren X R 18/18 und X R 19/18 werden zu gemeinsamer Entscheidung verbunden.

2. Auf die Revisionen der Kläger werden die Urteile des … aufgehoben.

3. Die Sachen werden an das … zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen. Diesem wird die Entscheidung über die Kosten der Verfahren übertragen.

Tatbestand

I.

1 Herr X war ursprünglich selbständiger Landwirt. Im Jahr … gab er seinen Betrieb auf und überführte die Betriebsgrundstücke ins Privatvermögen. Auf der ehemaligen Hofstelle (… A-Straße) errichtete er sodann durch Umgestaltung und Erweiterung der vorhandenen Gebäudesubstanz eine Senioren- und Pflegeresidenz. Betreiberin dieser Residenz war eine GmbH. Herr X vermietete die Immobilie an die GmbH und erzielte hieraus Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2 Im Oktober 1999 stellte Herr X einen Bauantrag für einen Erweiterungsbau auf dem Grundstück A-Straße. Die endgültige Baugenehmigung wurde im Oktober 2001 erteilt, die Fertigstellung erfolgte im Jahr 2004. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) erhöhte sich hierdurch die Anzahl der Heim- und Pflegeplätze auf das Doppelte. Die Herstellungskosten von etwa … € wurden weitgehend fremdfinanziert.

3 Bereits im Dezember 2000 hatte Herr X die X-KG gegründet. Deren gesamtes Gesellschaftskapital entfiel auf ihn als alleinigen Kommanditisten. Zur Erfüllung des Gesellschaftszwecks, der Fortsetzung der Vermietung des Objekts A-Straße an die Betreiber-GmbH der Seniorenresidenz, verpflichtete sich Herr X zur Einbringung jener Immobilie. Im Gegenzug hatte die X-KG --neben der Gewährung von Gesellschaftsrechten-- die zum Zeitpunkt der Einbringung im Zusammenhang mit dem Grundstück stehenden Verbindlichkeiten zu übernehmen. Die Höhe des Verkehrswerts des Grundstücks sollte auf den später noch gesondert zu bestimmenden Einbringungsstichtag durch ein Sachverständigengutachten ermittelt werden.

4 Ende Juni 2005 vereinbarten Herr X und die X-KG den Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten des Grundstücks zum 01.07.2005. Ein Sachverständiger ermittelte auf diesen Zeitpunkt einen Verkehrswert von ... €, wobei auf den Erweiterungsbau (ohne anteiligen Grund und Boden) ... € entfielen.

5 Nach den Feststellungen des FG berücksichtigte die X-KG die Einbringung des Grundstücks --unter Anrechnung der übernommenen Verbindlichkeiten von ... €-- auf den Gesellschafterkonten von Herrn X wie folgt: ...

6 Die X-KG bilanzierte die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit dem Teilwert.

7 Im Dezember 2005 gründeten die Eheleute X zudem die Y-KG, deren Kommanditanteile sie je zu 50 % hielten. Im September 2006 brachten sie als Pflichteinlage gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten ein unbebautes, seinerzeit noch unerschlossenes Grundstück aus ihrem Privatvermögen in die Y-KG ein. Diese hatte sich mit städtebaulichem Vertrag vom … gegenüber der Gemeinde zur Erschließung jenes Grundstücks sowie eines weiteren im Jahr 2006 hinzuerworbenen benachbarten Grundstücks verpflichtet. Im Anschluss hieran parzellierte die Y-KG die Grundstücke in … Einheiten, mit deren Verkauf sie im Jahr 2007 begann. Bis Ende des Jahres 2007 waren elf Baugrundstücke verkauft.

8 Die Eheleute X erklärten für das Streitjahr 2005 die Erträge aus der Vermietung des Objekts A-Straße bis zum 30.06.2005 als Herrn X zuzurechnende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Einen etwaigen Gewinn aus der Einbringung des Grundstücks in die X-KG erklärten sie nicht. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer.

9 Eine u.a. für das Streitjahr durchgeführte Außenprüfung vertrat die Ansicht, Herr X sei gewerblicher Grundstückshändler gewesen, zu dessen Betriebsvermögen zumindest anteilig auch das Grundstück A-Straße gehört habe. Dies ergebe sich bereits daraus, dass die Y-KG einen Herrn X als deren Gesellschafter zuzurechnenden gewerblichen Grundstückshandel betrieben habe. Das Objekt A-Straße sei als Zählobjekt in den eigenen Grundstückshandel des Herrn X einzubeziehen gewesen. Selbst bei isolierter Betrachtungsweise sei das Grundstück einem gewerblichen

Grundstückshandel zuzuordnen gewesen, da die Errichtung des Erweiterungsbaus nach ihrem wirtschaftlichen Kern einer Bauträgertätigkeit entsprochen habe. In diesen --mit der Stellung des Bauantrags im Jahr 1999 eröffneten-- gewerblichen Grundstückshandel seien allerdings nur der Erweiterungsbau sowie der anteilig hierauf entfallende Grund und Boden einzubeziehen.

10 Der Prüfer errechnete aus der Einbringung einen --hinsichtlich der Berechnungsparameter unstreitigen-- laufenden gewerblichen Veräußerungsgewinn von ... €. Nach Abzug einer Gewerbesteuerrückstellung brachte der Prüfer für das Streitjahr Einkünfte aus einem (Einzel-)Gewerbebetrieb des Herrn X von ... € in Ansatz und minderte die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus dem Objekt A-Straße.

11 Das FA folgte dieser Auffassung und erließ für das Streitjahr einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid sowie erstmals --ausschließlich gegenüber Herrn X-- einen Gewerbesteuermessbescheid. Während der gegen diese Bescheide geführten Einspruchsverfahren half das FA insoweit ab, als es nunmehr im Hinblick auf die zum Teil in der Gewährung von Gesellschaftsrechten liegende Gegenleistung der X-KG von einer Buchwertfortführung ausging (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Es minderte dementsprechend den Veräußerungsgewinn sowie die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und den Gewerbeertrag. Im Übrigen wies es die Einsprüche zurück.

12

Die Klagen der Rechtsnachfolger der Eheleute X (Kläger) hatten keinen Erfolg. ...

13 Mit ihren Revisionen wenden sich die Kläger weiterhin gegen die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels des Herrn X. ...

14 Sollte Betriebsvermögen in die X-KG eingebracht worden sein, bestünde die Möglichkeit, dass durch die Veräußerung keine stillen Reserven aufzudecken wären (§ 24 Abs. 3 UmwStG). Die Kläger begehren in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass die Voraussetzungen von § 24 Abs. 1 UmwStG vorlägen, so dass die X-KG ihr nach § 24 Abs. 2 UmwStG bestehendes Wahlrecht, die eingebrachten Wirtschaftsgüter mit dem Buchwert anzusetzen, erstmals ausüben könne.

15 Sollte das Grundstück A-Straße aus einem Betriebsvermögen des Herrn X eingebracht worden sein und lägen die Voraussetzungen von § 24 Abs. 1 UmwStG nicht vor, entstünde dennoch kein Veräußerungsgewinn. Die nicht in der Gewährung von Gesellschaftsrechten liegende Gegenleistung der X-KG sei geringer als die Buchwerte der eingebrachten Wirtschaftsgüter gewesen, so dass nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG kein Veräußerungsgewinn zu berücksichtigen sei.

16 Die Kläger beantragen,

1.

das angefochtene Urteil ... aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2005 vom ... sowie die Einspruchsentscheidung vom ... dahingehend zu ändern, dass keine Einkünfte aus einem Einzel-Gewerbebetrieb, dafür gegenläufig die Herrn X zuzurechnenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit insgesamt ... € in Ansatz gebracht werden;

hilfsweise festzustellen, dass die Voraussetzungen von § 24 Abs. 1 UmwStG vorlagen;

weiter hilfsweise die Einkünfte aus einem Herrn X zuzurechnenden gewerblichen Grundstückshandel auf ... € herabzusetzen;

2. das angefochtene Urteil ... und den Gewerbesteuermessbescheid 2005 vom ... sowie die Einspruchsentscheidung vom ... aufzuheben;

   hilfsweise festzustellen, dass die Voraussetzungen von § 24 Abs. 1 UmwStG vorlagen;

   weiter hilfsweise den Gewerbeertrag auf ... € herabzusetzen.

17 Das FA beantragt jeweils,
die Revision zurückzuweisen.

18 Es hält die vom FG vertretene Rechtsauffassung für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

19 Die Revisionen, die der Senat zu gemeinsamer Entscheidung gemäß § 73 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verbunden hat, sind begründet. Sie führen mangels Entscheidungsreife der Hauptanträge zur Aufhebung der angefochtenen Urteile und zur Zurückverweisung der Sachen zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

20 Der Senat kann nicht abschließend entscheiden, ob und --wenn ja-- in welchem Umfang Herr X die zum Grundstück A-Straße gehörenden Wirtschaftsgüter aus einem Betriebs- oder Privatvermögen in die X-KG eingebracht hat (unter 1.). Die hierfür erforderlichen Feststellungen hat das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen (2.). Die Voraussetzungen für eine gewinnneutrale Einbringung nach § 24 UmwStG liegen nicht vor (3.).

21 1. Die bisherigen Feststellungen der Vorinstanz lassen keine Entscheidung des Senats zu, ob Herr X im Streitjahr in eigener Person einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat. Sollte dies zu verneinen sein, führten weder die ihm bis Mitte des Streitjahres zuzurechnenden Vermietungserträge aus dem Objekt A-Straße noch ein etwaiger Einbringungsgewinn zu Einkünften aus Gewerbebetrieb; zudem entfiele eine Gewerbesteuerpflicht.

22 a) Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 28.04.2005 - IV R 17/04, BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 1.a). Bei der Auslegung der Vorschrift ist das "Bild des Gewerbetreibenden" heranzuziehen, d.h. in Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die in Frage stehende Tätigkeit --soll sie in den gewerblichen Bereich fallen-- dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen typischen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.I. und II., m.w.N.; vgl. zuletzt auch Senatsurteil vom 09.07.2019 - X R 9/17, BFHE 265, 354, Rz 24). Handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen, unterliegt dieses der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes).

23 Bei Grundstücksaktivitäten eines Steuerpflichtigen wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung hin zu einer gewerblichen Tätigkeit überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten --z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung-- entscheidend in den Vordergrund tritt (u.a.

Senatsurteil vom 27.06.2018 - X R 26/17, BFH/NV 2018, 1255, Rz 24, m.w.N.).

24 aa) Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels gilt nach ständiger BFH-Rechtsprechung die sog. Drei-Objekt-Grenze. Sie besagt, dass ein gewerblicher Grundstückshandel im Regelfall vorliegt, sofern innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs zwischen Anschaffung bzw. Bebauung und Verkauf --in der Regel fünf Jahre-- mehr als drei Objekte veräußert werden. In diesem Fall lassen die äußeren Umstände den Schluss darauf zu, dass es dem Steuerpflichtigen bereits bei Anschaffung oder Bebauung des Grundstücks auf die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (u.a. BFH-Urteile in BFH/NV 2018, 1255, Rz 25, sowie vom 05.12.2002 - IV R 57/01, BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291, unter 1.).

25 Allerdings haben sowohl die Zahl der Objekte als auch der zeitliche Abstand zwischen Anschaffung, etwaiger Bebauung und Verkauf nur indizielle Bedeutung. Veräußert der Steuerpflichtige weniger als vier Objekte, können besondere Umstände auf eine dennoch vorliegende gewerbliche Betätigung schließen lassen. Eines Rückgriffs auf die Drei-Objekt-Grenze bedarf es nicht, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind (BFH-Urteil in BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 1.a cc). Dies ist u.a. dann der Fall, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor der Bebauung verkauft worden ist (BFH-Beschluss in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5.). In einem solchen Fall wird der

Veräußerer wie ein Bauunternehmer, Generalübernehmer oder Baubetreuer tätig, selbst wenn er den Grundbesitz ursprünglich in der Absicht erworben hatte, ihn im Wege der Vermietung oder Verpachtung zu nutzen. Die in Veräußerungsabsicht vorgenommenen Aktivitäten markieren den Zeitpunkt, in dem das Grundstück vom Gegenstand der privaten Vermögensverwaltung zum gewerblichen Umlaufvermögen geworden ist (BFH-Urteil in BFHE 209, 372, BStBl II 2005, 606, unter 1.a cc, m.w.N.).

26 bb) Durch die BFH-Rechtsprechung ist seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291 hinlänglich geklärt, dass nicht nur die Anschaffung und zeitnahe Veräußerung, sondern gleichfalls die Veräußerung eines vom Steuerpflichtigen erst kurz zuvor bebauten Grundstücks gewerbliche Einkünfte begründen kann.

27 Zudem hat der BFH mehrfach entschieden, dass auch sonstige -- außerhalb der Errichtung von Gebäuden liegende-- werterhöhende Aktivitäten des Steuerpflichtigen als gewerblich angesehen werden können. So hat er die Erschließung vormals landwirtschaftlich genutzter Grundstücke und den anschließenden Verkauf von Bauparzellen als gewerblich eingestuft und dies damit begründet, dass den Grundstücken über deren Parzellierung hinaus infolge der Baureifmachung eine andere Marktgängigkeit verliehen werde (Urteile vom 08.09.2005 - IV R 38/03, BFHE 211, 195, BStBl II 2006, 166, unter 1.a, sowie vom 08.11.2007 - IV R 35/06, BFHE 220, 28, BStBl II 2008, 359, unter II.1.a). Ebenso hat der BFH die Teilung eines Mehrfamilienhauses in Eigentumswohnungen, deren umfangreiche Sanierung bzw. Modernisierung sowie zeitnahe Veräußerung als gewerblich

eingestuft (Urteile vom 10.08.1983 - I R 120/80, BFHE 139, 386, BStBl II 1984, 137, unter 1.b; vom 28.10.1993 - IV R 66-67/91, BFHE 173, 313, BStBl II 1994, 463, unter 2.c, sowie in BFHE 201, 169, BStBl II 2003, 291, unter 2.b).

28 Ferner ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass selbst ein zeitlich bereits weit zurückliegender Grundstückserwerb die Zuordnung zu einem gewerblichen Grundstückshandel nicht ausschließt, wenn ein hierauf befindliches Gebäude abgerissen und durch eine in Veräußerungsabsicht erfolgte Neubebauung ersetzt wird (BFH-Urteil vom 22.03.1990 - IV R 23/88, BFHE 160, 249, BStBl II 1990, 637, unter I.2.b; vgl. insoweit auch den der Senatsentscheidung vom 18.09.2002 - X R 183/96, BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, zugrunde liegenden Sachverhalt). Ebenso wenig kann --wie insbesondere die Fälle der Baulanderschließung belegen-- generell davon ausgegangen werden, dass Grundstücke, die der Steuerpflichtige länger als zehn Jahre im Eigentum hat, keine tauglichen Objekte eines gewerblichen Grundstückshandels mehr sind (vgl. in diesem Sinne Senatsurteil vom 17.02.1993 - X R 108/90, BFH/NV 1994, 84, unter 1.b bb).

29 cc) Aus diesen Rechtsgrundsätzen ist abzuleiten, dass auch ein Grundstück, das --wie im Streitfall-- langjährig im Eigentum des Steuerpflichtigen steht und seit längerer Zeit im Rahmen privater Vermögensverwaltung genutzt wird, nicht von vornherein ungeeignet ist, Teil eines gewerblichen Grundstückshandels zu sein. Vielmehr kann ein solches Grundstück nach Auffassung des Senats Gegenstand gewerblichen Umlaufvermögens werden, wenn der Steuerpflichtige selbst nach langfristiger Vermietung im Hinblick auf eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die derart

umfassend sind, dass hierdurch das bereits bestehende Wirtschaftsgut "Gebäude" nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wird, sondern ein neues Wirtschaftsgut "Gebäude" hergestellt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob durch die Maßnahmen ein selbständiges --neben den Altbau tretendes-- neues Gebäude, ein selbständiger Gebäudeteil oder ein einheitliches neues Gebäude unter Einbeziehung der Altbausubstanz entsteht. Im Hinblick auf die in jedem Fall notwendige erforderliche umfassende Substanzvermehrung ist insoweit nicht erforderlich, dass dem Objekt eine andere Marktgängigkeit verliehen wird.

30 b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze genügen die Feststellungen der Vorinstanz nicht, um deren Entscheidung, in der Person von Herrn X einen gewerblichen Grundstückshandel zu bejahen, zu tragen.

31 aa) Zwar hat Herr X das gesamte Grundstück A-Straße am 01.07.2005 durch Einbringung in das Gesamthandsvermögen der nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten X-KG veräußert. Als Gegenleistung hat ihm die Gesellschaft --neben der Übernahme von Verbindlichkeiten-- Gesellschaftsrechte gewährt; es handelte sich um ein tauschähnliches und damit entgeltliches Rechtsgeschäft (vgl. u.a. Senatsurteil vom 19.09.2002 - X R 51/98, BFHE 201, 19, BStBl II 2003, 394, unter II.2.b bb; Niehus/Wilke in Herrmann/Heuer/Raupach, § 6 EStG Rz 1558).

32 bb) Allerdings fehlt es an ausreichenden tatsächlichen Feststellungen, inwiefern das Grundstück A-Straße überhaupt

tauglicher Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels sein konnte. Das FG hat nicht hinreichend die den Streitfall kennzeichnende Besonderheit berücksichtigt, dass Herr X die Immobilie bereits seit Beginn der 1980er Jahre im Rahmen privater Vermögensverwaltung vermietet hatte, so dass es nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze einer besonderen Rechtfertigung --der Schaffung eines neuen Wirtschaftsguts-- bedarf, um die Grundstücksaktivitäten als gewerblich zu qualifizieren. Die Feststellung des FG, durch den Erweiterungsbau seien die Heim- und Pflegeplätze mit einem Herstellungsaufwand von ca. ... € verdoppelt worden, genügt für sich genommen nicht, um abschließend entscheiden zu können, ob die im Jahr 2004 beendeten Baumaßnahmen zur Errichtung eines neuen Wirtschaftsguts geführt haben. Dies stellt einen Rechtsfehler dar, der zur Aufhebung der Urteile führt.

33 2. Für den zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne Bindungswirkung gemäß § 126 Abs. 5 FGO-- auf Folgendes hin.

34 a) Für die ausstehende Feststellung, ob durch die erweiternde Bebauung ein neues Wirtschaftsgut hergestellt wurde, dürften sowohl die im Baugenehmigungsverfahren eingereichten Unterlagen als auch insbesondere das bereits aktenkundige -- allerdings hinsichtlich der Einzelheiten noch nicht nach § 118 Abs. 2 FGO festgestellte-- Marktwertgutachten des Sachverständigen ... heranzuziehen sein.

35 aa) Sollten hierbei die Feststellungen ergeben, dass durch die Baumaßnahmen kein neues Wirtschaftsgut geschaffen, sondern

das bereits bestehende Gebäude lediglich i.S. von § 255 Abs. 2 Satz 1 des Handelsgesetzbuchs (HGB) erweitert oder über dessen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert wurde, schiede ein gewerblicher Grundstückshandel in Anbetracht der langjährigen privaten Vermögensverwaltung der Immobilie von vornherein aus.

36 Dies wäre der Fall, wenn der von Herrn X errichtete Erweiterungsbau nach bautechnischer Betrachtung mit der Altbausubstanz verschachtelt wäre, d.h. keine eigene statische Standfestigkeit besäße (vgl. BFH-Urteil vom 15.02.1990 - V R 7/85, BFH/NV 1991, 61, unter II.1.), und die Neubauteile dem Gesamtgebäude unter Berücksichtigung der Größen- und Wertverhältnisse von Alt- und Neubauteilen nicht das Gepräge gäben (BFH-Urteile vom 18.12.1986 - V R 176/75, BFHE 149, 78, BStBl II 1987, 350, unter B.II., sowie vom 25.01.2007 - III R 49/06, BFHE 215, 459, BStBl II 2007, 586, unter II.1.).

37 bb) Dagegen käme ein gewerblicher Grundstückshandel in Betracht, wenn entweder --wovon das FG auszugehen schien-- durch die Baumaßnahmen ein neues selbständiges Gebäude ("Erweiterungsbau") errichtet worden wäre. Ob ein Anbau ein gegenüber dem bestehenden Gebäude selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, ist --von der vorliegend nicht einschlägigen Fallgruppe eines neu geschaffenen Nutzungs- und Funktionszusammenhangs (u.a. BFH-Urteil vom 04.05.2004 - XI R 43/01, BFH/NV 2004, 1397, unter II.2.b) abgesehen-- ebenfalls nach bautechnischen Kriterien zu beurteilen und setzt eine eigene statische Standfestigkeit voraus (BFH-Urteil in BFHE 215, 459, BStBl II 2007, 586, unter II.1.). In diesem Fall wären zumindest der

Erweiterungsbau und der hierauf entfallende anteilige Grund und Boden taugliche Objekte eines gewerblichen Grundstückshandels.

38 Ebenso könnte die Immobilie A-Straße einem gewerblichen Grundstückshandel zugeordnet werden, wenn dem neu errichteten Erweiterungsbau zwar eine bautechnische Selbständigkeit fehlte, aber durch eine Verschachtelung mit der Altbausubstanz ein einheitliches neues Gebäude entstanden wäre. Voraussetzung hierfür wäre, dass die Neubauteile dem Gesamtgebäude mit Blick auf die Größen- und Wertverhältnisse das Gepräge verliehen (BFH-Urteil in BFHE 215, 459, BStBl II 2007, 586, unter II.1.). Für Zwecke des Investitionszulagenrechts hat der BFH in diesen Fällen eine Flächenvergrößerung von gut 150 % ausreichen lassen, um von einem neuen einheitlichen Gebäude auszugehen (BFH-Urteil in BFHE 215, 459, BStBl II 2007, 586, unter II.2.b). Nach Ansicht des erkennenden Senats spricht nichts dagegen, diese Schwelle sowohl für die Größen- als auch für die Wertverhältnisse ebenso für ertragsteuerliche Zwecke heranzuziehen.

39 cc) Sollte Herr X durch die Erweiterungsbaumaßnahmen kein neues selbständiges Gebäude, sondern ein neues einheitliches Gebäude hergestellt haben, wäre zu berücksichtigen, dass auch die Altgebäude sowie der hierauf entfallende Grund und Boden taugliche Objekte eines gewerblichen Grundstückshandels wären. Dies hätte gegebenenfalls --unter Beachtung des Verböserungsverbots-- Auswirkungen auf die Höhe eines Einbringungsgewinns sowie die laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Streitjahres.

40 b) Ergäben die Feststellungen des FG, dass das Grundstück A-Straße ganz oder zumindest teilweise tauglicher Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels war, lägen auch die übrigen Merkmale einer gewerblichen Betätigung i.S. von § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG vor. Dies folgt bereits daraus, dass die Baulandverkäufe der Y-KG --wie von der Vorinstanz zu Recht angenommen-- als Zählobjekte i.S. der Rechtsgrundsätze zur Drei-Objekt-Grenze in die Beurteilung der Aktivitäten des Herrn X einzubeziehen wären.

41 aa) Ist der Steuerpflichtige an einer auf dem Gebiet des gewerblichen Grundstückshandels tätigen Personengesellschaft beteiligt, sind ihm bei der Beurteilung, ob eigene Grundstücksverkäufe ebenfalls als gewerblich zu qualifizieren sind, im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung die Verkäufe der Gesellschaft grundsätzlich zuzurechnen. Hieraus folgt, dass Grundstücksaktivitäten, die der Steuerpflichtige in seiner Person tätigt, die aber als solche nicht die --eine Veräußerungsabsicht indizierende-- Drei-Objekt-Grenze überschreiten oder nicht die im Steuertatbestand des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG vorausgesetzte Nachhaltigkeit erreichen, in einer Gesamtschau mit einer mitunternehmerischen Betätigung als gewerblich bewertet werden können. Die Mitunternehmerschaft entfaltet keine Abschirmwirkung gegen eine Zurechnung der von ihr getätigten Geschäfte an den Gesellschafter (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 03.07.1995 - GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.; hieran anknüpfend Senatsurteile vom 22.08.2012 - X R 24/11, BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865, Rz 12, sowie vom 28.10.2015 - X R 22/13, BFHE 251, 369, BStBl II 2016, 95, Rz 16). Der Gesellschafter darf demzufolge nicht unterschiedlich besteuert werden, je nachdem, ob An- und Verkäufe statt von der Gesellschaft von ihm selbst getätigt würden (BFH-Beschluss in

BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.3.c). Dies bedeutet letztlich, dass alle Veräußerungen der Gesellschaft auf der Ebene des Gesellschafters zu berücksichtigen sind (Senatsurteil in BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865, Rz 18).

42 bb) Nach diesen Maßstäben waren die durch die Y-KG ab dem Jahr 2007 verkauften Grundstücke für die Beurteilung, ob Herr X einen eigenen gewerblichen Grundstückshandel betrieb, zu berücksichtigende Zähl- und Zurechnungsobjekte.

43 Der Einwand der Kläger, die Einbringung des Grundstücks A-Straße stehe sachlich nicht in Zusammenhang mit der von der Y-KG geführten Baulandvermarktung, verfängt bereits deshalb nicht, da die eine Steuerbarkeit gemäß § 15 EStG begründenden einzelnen Grundstücksaktivitäten nach Art und Durchführung nicht miteinander vergleichbar sein müssen; es genügt, dass sie dem Grundstückshandel zuzuordnen sind (Senatsurteile vom 11.12.1996 - X R 241/93, BFH/NV 1997, 396, unter 2., sowie in BFH/NV 2018, 1255, Rz 28). Der erforderliche sachliche Zusammenhang zwischen den einzelnen Geschäften wird durch die einen Gewerbebetrieb kennzeichnenden Merkmale hergestellt (BFH-Urteil vom 15.12.1992 - VIII R 9/90, BFH/NV 1993, 656, unter 2.a), so dass das Grundstück A-Straße --hätte Herr X die gewerbliche Baulandvermarktung in eigener Person betrieben-- dem Betriebsvermögen des aus sämtlichen Grundstücksaktivitäten bestehenden Gewerbebetriebs zuzuweisen gewesen wäre.

44 Unerheblich ist ferner, dass Herr X das Grundstück A-Straße zu einem Zeitpunkt in die X-KG eingebracht hatte, zu dem der von der

Y-KG eröffnete gewerbliche Grundstücks-handel noch gar keinen Bestand hatte. Die Zurechnung deren Veräußerungen auf Ebene des Herrn X stellt nicht etwa eine unzulässige rückwirkende Einbeziehung früherer Verkäufe, sondern vielmehr eine für Zwecke der Anwendung der Drei-Objekt-Grenze erforderliche Gesamtschau aller Aktivitäten auf dem Grundstücksmarkt innerhalb eines bestimmten Zeitraums dar. Wenn sich die Kläger für ihre abweichende Auffassung auf die Senatsentscheidung in BFH/NV 1997, 396 berufen, verkennen sie, dass nach den dortigen Grundsätzen nur solche Verkäufe --rückwirkend-- nicht in die Drei-Objekt-Grenze einbezogen werden dürfen, bei denen zum späteren Zeitpunkt der Veräußerung anderer Objekte bereits feststeht, dass sie für sich gesehen nicht Gegenstand eines gewerblichen Grundstückshandels sind (dort unter 3.: keine Berücksichtigung von vorherigen Verkäufen langfristig vermieteten Grundbesitzes). Gerade diese Feststellung steht durch die Vorinstanz aus den oben dargelegten Erwägungen noch aus.

45 Soweit das FG die für die Drei-Objekt-Grenze geltende Fünf-Jahres-Grenze zwischen den einzelnen Veräußerungen nicht i.S. einer starren Begrenzung verstanden und hierbei die hohe Anzahl von Veräußerungen außerhalb dieses Zeitraums (2000 bis 2005) ab dem Jahr 2007 als Indiz für eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Beginns der Errichtung des Erweiterungsbaus gewertet hat, entspricht dies gefestigten höchstrichterlichen Rechtsprechungsgrundsätzen (u.a. BFH-Urteil vom 15.06.2004 - VIII R 7/02, BFHE 206, 388, BStBl II 2004, 914, unter II.2.b, m.w.N.).

46

cc) Auf die zwischen den Beteiligten streitig gebliebenen Fragen, ob Herr X den Erweiterungsbau in unbedingter Veräußerungsabsicht errichtet und sich hiermit nachhaltig betätigt sowie am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt habe, käme es somit nicht mehr an. Zudem bestünden keine Zweifel, dass ein unter Einbeziehung der Baulandverkäufe der Y-KG von Herrn X betriebener gewerblicher Grundstückshandel von der Absicht getragen gewesen wäre, Gewinne zu erzielen.

47 c) Sollte Herr X einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben haben, wäre die Ein-bringung des Grundstücks A-Straße in die X-KG nicht --wie die Vorinstanz und auch die Beteiligten meinen-- als teilentgeltlicher, sondern vielmehr als vollentgeltlicher Vorgang zu werten.

48 aa) Die von der X-KG erbrachte Gegenleistung für die Einbringung des Grundstücks bestand zum einen in der Gewährung eines Kommanditanteils im Nominalbetrag von ... €, zum anderen -- neben einer Darlehensforderung von ... € (variables Kapitalkonto)-- in der Schuldübernahme in Höhe eines Nominalbetrags von ... €. Es handelte sich um ein Mischentgelt, das dadurch gekennzeichnet ist, dass zumindest eine der beiden Entgeltkomponenten -- vorliegend der in Gesellschaftsrechten bestehende Teil der Gesamtgegenleistung-- durch eine Buchwertfortführung gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG begünstigt ist. Jedenfalls dann, wenn die Werte der beiden Entgeltkomponenten dem Teilwert des eingebrachten Wirtschaftsguts entsprechen, handelt es sich um einen vollentgeltlichen, tauschähnlichen Vorgang (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 19.03.2014 - X R 28/12, BFHE 245, 164, BStBl

II 2014, 629, Rz 84; Dötsch, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2002, 513).

49 Von einem solchen vollentgeltlichen Vorgang ist im Streitfall auszugehen, da der Wert der Herrn X gewährten Gesellschaftsrechte aufgrund dessen 100-prozentiger Beteiligung am Gesellschaftskapital den Teilwert der eingebrachten Immobilie (... €) abzüglich der hierauf lastenden Verbindlichkeiten, deren Übernahme die zweite Entgeltkomponente darstellt, abbilden dürfte. Die Herrn X zugeordneten neuen Gesellschaftsrechte repräsentieren trotz ihres geringeren Nominalbetrags jedenfalls wertmäßig den vollen Differenzbetrag zwischen dem Teilwert des eingebrachten Wirtschafts-guts und dem gewährten sonstigen Entgelt.

50 bb) Jedenfalls bei einem Mischentgelt, das --wie vorliegend-- dem Teilwert des eingebrachten Wirtschaftsguts entspricht, hat der BFH in Entscheidungen, die zu der bis zum Jahr 1998 geltenden Rechtslage ergangen sind, die sog. strenge Trennungstheorie angewendet (tragend im BFH-Urteil vom 11.12.2001 - VIII R 58/98, BFHE 197, 411, BStBl II 2002, 420, unter B.I.3.b cc; ebenso wohl BFH-Urteil vom 11.12.1997 - IV R 28/97, BFH/NV 1998, 836, unter II.2.b). Diese Rechtsauffassung wird im Schrifttum weit überwiegend geteilt (vgl. zum Meinungsstand ausführlich Senatsbeschluss in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629, Rz 86, 88, sowie Schmidt/Kulosa, EStG, 38. Aufl., § 6 Rz 697). Der erkennende Senat hat in seinem Beschluss in BFHE 245, 164, BStBl II 2014, 629 angedeutet, dass er diese Grundsätze auch auf die seit dem Jahr 1999 geltende --durch die Regelungen in § 6 Abs. 5 Satz 3

EStG zum Ausdruck kommende-- Rechtslage übertragbar hält (dort Rz 87).

51 3. Eine Zurückverweisung an das FG ist nicht etwa deshalb entbehrlich, weil der Senat den Klagen schon aus Rechtsgründen stattgeben könnte.

52 a) Zwar vertreten die Kläger die Ansicht, das Objekt A-Straße könnte für den Fall, dass Herr X gewerblicher Grundstückshändler gewesen wäre, gemäß § 24 UmwStG gewinnneutral in die X-KG eingebracht worden sein. Dem steht aber entgegen, dass die aufnehmende X-KG die eingebrachten Wirtschaftsgüter unstreitig nicht mit dem Buch-, sondern dem Teilwert angesetzt hat. Der Wert, mit dem das eingebrachte Betriebsvermögen in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter angesetzt wird, gilt nach § 24 Abs. 3 Satz 1 UmwStG für den Einbringenden als Veräußerungspreis. Das ausschließlich von der aufnehmenden Personengesellschaft auszuübende Bewertungswahlrecht ist insoweit für den Gesellschafter bindend (vgl. statt vieler Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 24 Rz 127).

53 b) Dem von den Klägern zumindest hilfsweise gestellten Antrag auf Feststellung, dass die Voraussetzungen von § 24 Abs. 1 UmwStG vorlägen, war bereits aus prozessualen Gründen nicht nachzukommen. Jener Feststellungsantrag wurde erstmals im Revisionsverfahren gestellt und konnte vom Senat nicht berücksichtigt werden, da die Revision nur darauf gestützt werden kann, dass das angefochtene Urteil auf der Verletzung von

Bundesrecht beruhe (§ 118 Abs. 1 Satz 1 FGO). Ob bei der Einbringung des Grundstücks A-Straße die tatbestandlichen Erfordernisse des § 24 Abs. 1 UmwStG erfüllt waren und --darüber hinaus-- die Kläger im Hinblick auf das nur von der X-KG ausübbare Bewertungswahlrecht (§ 24 Abs. 2 UmwStG) überhaupt ein Feststellungsinteresse geltend machen können, bedarf daher keiner Entscheidung des Senats.

54 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.