

Prof. Dr. Manfred J. Neumann
Notar und Fachanwalt für Steuerrecht

Kurfürstendamm 65, 10707 Berlin, Fax 030 884 201 20, Telefon 030 884 20 11
e-mail: prof.neumann@kanzlei-neumann.com

Neues vom „gewerblichen Grundstückshandel“
Stand 07.12.2001

1. Vorbemerkung

Der gewerbliche Grundstückshandel ist eine steuerliche Rechtsfigur, die von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Finanzverwaltung in den letzten Jahrzehnten geschaffen worden ist, um Grundstücksgeschäfte der Einkommenbesteuerung zu unterwerfen. Der praktische Bedarf dieser Rechtsfigur resultierte daraus, dass man einerseits feststellte, die – normalerweise gewinnbringende – Immobilienveräußerung nach Ablauf von mindestens 2 Jahren nach Anschaffung werde nicht mehr von § 23 EStG alter Fassung (Spekulationsgewinn innerhalb von 2 Jahren) erfasst, andererseits empfand man eine "Gerechtigkeitslücke". Die Idee war also zu sagen, dass eine Veräußerung eines Grundstücks mit Gewinn auch nach Ablauf von 2 Jahren seit Anschaffung der Besteuerung unterliegen sollte. Die rechtstechnische Konstruktion erfolgte über die Einordnung in die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, § 15 EStG. Nach der Definition des Gewerbebetriebs bedürfte es danach einer gewissen Nachhaltigkeit um eine gewerbliche Einkunftsquelle anzunehmen.

Nachdem nunmehr – seit 1999 - die private Veräußerungsbesteuerung auf eine 10-Jahres-Frist nach dem neuen § 23 EStG ausgedehnt worden ist, wird ein allzu heftiger Bedarf, „gewerblichen Grundstückshandel“ anzunehmen, vielleicht nicht mehr bestehen.

Es bleibt jedoch ein Aspekt bestehen, der noch immer in Deutschland eine besondere steuerliche Bedeutung hat, nämlich dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht nur zu entsprechender Einkommensteuer führen, sondern auch zu Gewerbesteuer. Aber auch diese jahrzehntelang „böartige“ Folge der Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte ist extrem gemildert durch die (wenn auch verunglückte Form) der Gewerbesteueranrechnung im derzeitigen § 35 EStG.

2. Tatbestand

Nach § 15 Abs. 2 EStG setzt das Vorliegen eines Gewerbebetriebes eine selbständige nachhaltige Betätigung voraus, die mit Gewinnabsicht vorgenommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Außerdem darf die Betätigung weder land- und forstwirtschaftlich noch freiberuflich oder in anderer Form selbständig sein, also nicht § 13 oder § 18 EStG unterfallen.

2.1. Dabei muss diese gewerbliche Tätigkeit abgegrenzt werden von der sogenannten „privaten Vermögensverwaltung“, in deren Rahmen es auch zu Veräußerungsgeschäften von Immobilien kommen kann. Nach einer Formulierung des Großen Senats des BFH (25.06.1984 BStBl. II, 751) zeichnet sich der gewerbliche Grundstückshandel unter anderem dadurch aus, dass er über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Beispielfrage:

A hat seit 1980 alle zwei Jahre ein Grundstück gekauft, so dass er im Jahre 1990 das sechste Grundstück gekauft hat. Im Jahre 1991 verkauft er davon fünf Grundstücke und schafft im Jahre 1992 ein neues Grundstück (das siebente) an.

Nach welchen Kriterien soll man prüfen, ob es sich hier bloß um eine Vermögensumschichtung, also eine Form der Vermögensverwaltung, handelt oder um gewerbliche Einkünfte?

2.2. Der BFH verwendet das Merkmal „keine bloße Vermögensverwaltung“ als **ein** negatives Tatbestandsmerkmal. Von daher kann eine Analyse der Tätigkeiten auch ansetzen, nach Kriterien oder Argumenten zu suchen, welche typischerweise für Vermögensverwaltung sprechen:

- langfristige Fremdfinanzierung (z.B. 10 Jahre)
- Finanzierungsplan sieht aus der Vermietung Überschüsse vor
- etwaige Baumaßnahmen dienen der (langfristigen) Steigerung von Mietüberschüssen

2.3. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes ist umfangreich und vielfältig zu diesem Thema. Die Finanzverwaltung hat sich dazu selten geäußert.

Die wichtigste schriftliche Äußerung ist immer noch das BMF-Schreiben vom 20.12.1990, BStBl. 1990 I 884, mit Ergänzung vom 09.07.2001, BStBl 2001 I 512.

Den umfassendsten Überblick gibt das Buch von *Schmidt-Liebig* (Vize-Präsident des FG Saarland), Abgrenzung zwischen gewerblichen und privaten Grundstücksgeschäften, 3. Auflage, 1999.

3. Die Drei-Objekt-Grenze

Die Rechtsprechung des BFH hat seit Mitte der 80iger Jahre angefangen, die Kriterien „Nachhaltigkeit“ und „Gewinnerzielungsabsicht“ auch unter quantitativen Gesichtspunkten zu sehen. So ist die

Drei-Objekt-Grenze

entstanden. Es wird als Grundmodell davon ausgegangen, dass, wer in einem überschaubaren Zeitraum angeschaffte Grundstücke veräußert, dann gewerblich ist, wenn es sich in diesem Zeitraum um mehr als 3 Objekte handelt.

3.1. Die Veräußerungsabsicht

Die Frage, ob jemand gewerblich tätig ist, hängt von einem subjektiven Moment ab, nämlich der Absicht, gewerbliche Einkünfte zu erzielen (in der Regel Gewinnerzielungsabsicht genannt). Diese Absicht ist ein „körperinterner“ Vorgang, über den ggf. der Steuerpflichtige bei Befragen keine wahren Antworten geben könnte. Von daher muss die Frage: „Was hast du beabsichtigt?“ danach beantwortet werden, was der Steuerpflichtige sichtbar getan hat. Da die Gewinnerzielungsabsicht praktisch realisiert wird durch die Veräußerung des Grundstücks, soll man also aus der Tatsache der späteren Veräußerung darauf schließen können, ob bereits bei der Anschaffung eine entsprechende Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG vorgelegen hat.

Da die 3-Objekt-Grenze von dem „überschaubaren Zeitraum“ abhängt, also einem weiteren Kriterium, und auch umgekehrt diese Grenze nicht als „Freischussregel“ misszuverstehen ist, kommt es auf Einzelfallabgrenzungen an. Eine gewisse Systematik ist erwünscht und wird auch immer wieder versucht, ist aber schwer, weil es – wie die Juristen immer gern sagen – „doch sehr auf den Einzelfall ankommt“.

3.2. Die Objekte

3.2.1. Nach dem BFM-Schreiben 1990 sollten für die 3-Objekt-Grenze nur folgende Immobilienobjekte gezählt werden:

- Eigentumswohnungen und Einfamilienhäuser
- Zwei-Familienhäuser
- unbebaute Grundstücke
- Anteile von mindestens 10 % (Vermögen? Gewinn?) an einer Personengesellschaft, die eine oder mehrere Immobilien hat

Dies bedeutet, und dies war auch so gewollt, dass „große Grundstücke“, also insbesondere Mehrfamilienhäuser, nicht einbezogen wurden. Die Überlegung der Finanzverwaltung war dazu, dass in diesen Fällen möglicherweise die Gewinnerzielungsabsicht nicht erst ab der Veräußerung des vierten Objektes, sondern schon bei zwei oder drei Objekten gegeben sein könnte. Dies ist nunmehr seit einigen Wochen überholt.

Innerhalb des Bundesfinanzhofs hat zunächst der 1. Senat (18.05.1999, BStBl. 2000 II, 28) dazu geäußert, dass er die 3-Objekt-Grenze auch auf Mehrfamilienhäuser anwenden will. Dazu war die Finanzverwaltung noch zögerlich (Nichtanwendungserlass BStBl. 2000 I, 133). Nachdem nunmehr auch der 10. Senat (DStR 2000, 1131) sich dieser Meinung ebenfalls angeschlossen hat, akzeptiert dies auch die Finanzverwaltung. Die neuesten BFH-Entscheidungen werden angewendet, BMF Schreiben vom 09.07.2001).

3.2.2. Allerdings hat der 10. Senat des BFH angedeutet, dass er einen Unterschied zwischen gekauften und selbst produzierten (bebauten) Grundstücken machen will. Danach soll für den Händler die Drei-Objekt-Grenze weiterhin angewendet werden, bei selbst errichteten Bauten könne schon früher – auch bei einem Objekt – Gewerblichkeit anzunehmen sein. Bisher haben alle anderen Stimmen dagegen argumentiert (z.B. *Schmidt/Weber-Grellet*, Rn 52 zu § 15 EStG, Kommentar, 20. Auflage 2001). Vor allem ist dieses Argument nicht nötig, weil der Selbstbau als „steuerschädliche Verwertungshandlung“ betrachten kann, die dann auch beim ersten Objekt zur Gewerblichkeit führt.

3.2.3. Wichtig zu wissen ist, dass die Anzahl der Objekte rechnerisch gesehen wird. Der Verkauf von 5 Eigentumswohnungen in einer notariellen Urkunde (ein Vertrag, ein Willensentschluss) ist die Veräußerung von 5 Objekten. Die Veräußerung von Bruchteilseigentum (von jeweils mehr als 10 %) an 6 Eigentumswohnungen sind 6 Objekte. Hat ein Steuerpflichtiger ein unbebautes Grundstück gekauft, das er nunmehr parzelliert und verkauft er diese unbebauten Parzellen in einem Akt oder nacheinander an den selben Erwerber oder verschiedene Erwerber, handelt es sich um soviel Objekte, wie beim Verkauf Parzellen existieren. Allerdings sollen rückübereignete Grundstücke in der früheren DDR nach BMF-Schreiben (DStR 1994, 860) hier nicht mitgezählt werden, weil die Grundlage dafür nicht die Anschaffung von Immobilien, sondern der Erwerb eines Vermögensanspruchs gewesen sei.

Diese Zählweise gilt aber auch in folgendem

Fall:

A ist an der B-KG und an der C-KG mit jeweils 20 % beteiligt; jede KG hat 2 Grundstücke. A verkauft seine beiden KG-Anteile innerhalb von fünf Jahren nach Erwerb der Beteiligung.

Hier gilt nach Auffassung des BFH (Urteile vom 10.12.1998 zu III R 61 und 62 / 97), dass ein Anteil von mindestens 10 % an einer Personengesellschaft mit der Anzahl der dort vorhandenen Objekte multipliziert werden muss. A hat also **vier** Objekte verkauft. Im übrigen kommt es nicht darauf an, wie lange die Personengesellschaften die Grundstücke gehalten hatten (im Fall wohl über 10 Jahre); hier ist (erst) der Gesellschafter gewerblich, nicht schon die Gesellschaft („**Zebra**gesellschaft“).

3.2.4. Gibt es Objekte, die nicht zählen?

Beispiel

A verkauft seine fünf Grundstücke in einem Akt an B. Kommt es auf die Anzahl der Objekte oder auf die Anzahl der Veräußerungsakte an?

Wenn man unterstellt, dass durch die sichtbaren Verkaufshandlungen die Absicht der Veräußerung dokumentiert wird, spricht viel dafür zu sagen, dass eben ein Akt nicht ausreicht. Andererseits sagen Verwaltung und BFH: es gehe um die Anzahl der Objekte! Dafür sprechen in der Tat zwei Argumente:

- Man will aus der Veräußerung auf die Absicht beim Erwerb schließen. Wenn nun veräußert wird, spricht dies für die gewerbliche Absicht bei Anschaffung.

- Der BFH will mit der Drei-Objekt-Grenze eine Vereinfachungsregel aufstellen. Er will gerade nicht die einzelnen Fälle und ihre Absichten untersuchen. „**Zwei sind also keine drei und vier sind mehr als drei**“, so die Grundlinie.

Beispiel

F verkauft drei Objekte und verschenkt ein weiteres an seine Ehefrau. Hier liegt keine Veräußerung von mehr als drei vor. Der Verkauf an die Ehefrau würde aber mitzählen (s. 3.3.1.), so dass die drei anderen Verkäufe zur Gewerblichkeit führen.

3.3. Fehlende Marktteilnahme oder Missbrauch (§ 42 AO)

3.3.1. Diese beiden Aspekte werden auch übersehen, wenn A z.B. seine fünf Grundstücke an eine von ihm beherrschte GmbH verkauft nach folgendem Muster:

C hat ein Grundstück für € 5.000.000 vor drei Jahren (z.B. 1998) gekauft, jetziger Ertragswert vielleicht € 5.100.000. Man könnte es nach einem Aufwand von € 500.000 nach WEG teilen und dann für € 7.500.000 die Eigentumswohnungen verkaufen. C verkauft aber das Grundstück für € 5.100.000 an eine von ihm beherrschte GmbH & Co KG oder eine GmbH, die dann einen Gewinn von € 1.650.000 macht.

Es ist nur ein Grundstück verkauft worden, aber mit dem (realisierten) Ziel, dass viele Eigentumswohnungen verkauft werden. Das eine Grundstück spricht gegen Gewerblichkeit; aber muss man C irgendwie die Verkäufe durch die Gesellschaft zurechnen? Wird dies ausgeschlossen, weil C ja nicht über den Markt gegangen ist, sondern sozusagen nur mit sich selbst verhandelt hat? Gewerblich! sagt der BFH (Beschluss vom 07.06.2000- III B 35 / 97). Leitsätze u.a.

„2. Ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten kann z.B. vorliegen, wenn eine (zwischen geschaltete Personen-) Gesellschaft nur zum Zwecke des Kaufs und Weiterverkaufs dem Steuerpflichtigen gehörender Wohnungen und ausschließlich aus dem Steuerpflichtigen nahestehenden Personen gebildet worden ist und einen so hohen Kaufpreis an den Steuerpflichtigen zahlt, dass von vornherein nur ein Verlust oder ein unerheblicher Gewinn aus dem Weiterverkauf der Wohnungen zu erwarten ist.

3. Eine andere mögliche Alternative eines Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten ist gegeben, wenn die Mittel der zwischen geschalteten Personengesellschaft für den Kaufpreis ganz oder zu einem erheblichen Teil vom Steuerpflichtigen selbst stammen oder im Wesentlichen erst aus dem Verkaufserlös für den Weiterverkauf der Wohnungen erbracht werden müssen.“

Ebenso sagt der BFH auch im Falle der GmbH, Urteil vom 17.06.1998 X R 68/95.

3.3.3. Die Anwendung des § 42 AO soll die Zwischenschaltung „wegdenken“, wie geht das?

Die Veräußerungspreise werden dem C als Erlöse (in der GuV) zugerechnet. Die Kosten der Zwischengesellschaft (GmbH & Co oder GmbH) werden als Kosten des C behandelt, wenn sie auch ohne Zwischenschaltung angefallen wären, also nicht z.B. die Kosten der GmbH – Gründung o.ä. Die zusätzliche Grunderwerbsteuer, die schon wegen der Verfügungsmacht bestehen bleibt, ist wohl betrieblich veranlasst. Wenn eine Veranlagung nach § 15 EStG droht, sollte der Steuerpflichtige von sich aus entsprechende Buchhaltungen und Bilanzen aufstellen; sie entsprechen natürlich nicht den GoB, weil sie nicht zeitnah erstellt worden waren, aber sie bieten ggf. eine sinnvolle und hilfreiche Schätzungsgrundlage.

Da C wahrscheinlich vorher eine EÜ nach § 21 EStG erstellt haben wird, muss er von Anfang „nacharbeiten“, also im Fall (oben 3.3.1.) ab 1998. Er **muss (!)** bilanzieren nach § 4 Abs. 1 EStG, er hat kein Wahlrecht, etwa nach § 4 Abs. 3 EStG zu optieren. Es gelten Aktivierungsgrundsätze, kein Zufluss- oder Abflussprinzip, so BFH NV 1997,403 und BFH - 13. Senat – XIII R 49/97.

Beck (Immobilien, S. 609) empfiehlt ebenfalls, nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung vorzugehen, vgl. auch OFD Frankfurt DStR 2000,1261.

Welche Unklarheiten es gibt, kann man entnehmen der Veröffentlichung von

FG RheinPf in DStRE 2001, 629

S hat drei Objekte innerhalb von 5 Jahren nach Art eines Bauträgers veräußert. Danach wird der 19-jährige Sohn H tätig. Er wird Eigentümer eines Grundstücks, er nimmt Darlehen auf, die aber zum Teil von S gewährt wurden. Drei Häuser werden verkauft von H. Jedoch war „Herr des Geschehens“ immer S, die Mutter. Das FG meint, der Sohn war nur Beauftragter von S.

Das FG erklärt nicht richtig, wie der Sohn zu behandeln ist, es sagt nur H, sei Gewerbetreibender auch bezüglich dieses Objektes. Es müsste hier so etwas wie eine Schätzungsbilanz erfolgen, wonach die Aufwendungen und Erlöse des Sohnes bei der Mutter S gebucht werden. Wenn man dies dann hinbekommen hat, bleibt zu klären, wie die Einnahmen des Sohnes, die unstreitig aus den Bauvorhaben resultierten, zu behandeln sind. Waren es Schenkungen? War es Unterhalt? Jedenfalls scheint die Entnahme aus einem fremden Betriebsvermögen begriffsnotwendig nicht möglich.

3.3.4 Das Merkmal „**Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr**“ (§ 15 Abs. 2 EStG) erfordert, dass eine Tätigkeit am Markt gegen Entgelt und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Das Merkmal soll aus dem Begriff des Gewerbebetriebs Tätigkeiten ausklammern, die von Gewinnabsicht getragen, aber nicht auf Leistungs- oder Gütertausch gerichtet ist (BFH Beschluss vom 21.03.2000 IV B 64/99).

- Auch wenn der Steuerpflichtige nur einer Person von der Veräußerungsabsicht erzählt, ist Gewerblichkeit gegeben, wenn er davon ausgeht, die Veräußerungsabsicht werde sich herumsprechen (BFH BStBl 1992 II 143 und 1994 II 463).

- Verkauf an Bekannte genügt (BFH NV 1989,726)

- Verkauf an Angehörige genügt (BFH 1994 II 463)

- Verkauf an Mieter genügt (BFH 1981 II 522)

Als Auffangargument bleibt auch: War der Steuerpflichtige bereit, ggf. an eine andere Person zu veräußern, wenn z.B. sein Freund oder seine Ehefrau den Ankauf nicht durchgeführt hätten? Der BFH sagt, davon sei in aller Regel auszugehen.

Ausnahmsweise soll ein Objekt, das im Rahmen der „**vorweggenommenen Erbfolge**“ übertragen wird, nicht mitzählen (vgl. BMF 1990 Tz 2). Dies gilt aber nur für die Veräußererseite, auch wenn durch Rentengewährung u.ä. Entgeltlichkeit vorliegt.

Die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge erworbenen Objekte werden aber nach (noch) h.M. wie jedes andere erworbene Objekt behandelt (vgl. *Schmidt-Liebig* Rn 410 ff). Ob man heute noch die Vorbesitzzeiten (z.B. Eltern) beim Empfänger hineinrechnet und so zu größeren Zeitabständen kommt – so noch BMF Schreiben 1990 –, erscheint unwahrscheinlich, sagt *Schmidt-Liebig* in Rn 415. Nunmehr so auch BMF vom 09.07.2001.

3.4. Die Zeitschiene

Der von mir sogenannte „überschaubare Zeitraum“ ist auch inzwischen durch BFH-Rechtsprechung und Verwaltungsschreiben präzisiert worden.

Für einen Zeitraum von 5 Jahren ab Anschaffung geht man davon aus, dass eine Veräußerung in diesem Zeitraum sehr deutlich dokumentiert, dass von Anfang an die Veräußerungsabsicht bestanden hat.

Umgekehrt ist eine Veräußerung nach Ablauf von 10 Jahren nach Anschaffung klar und eindeutig dahingehend, dass auf eine Veräußerungsabsicht bei Erwerb nicht geschlossen werden kann.

Einer besonderen Betrachtung sind die Veräußerungsfälle zuzuführen, die nach Ablauf von 5 Jahren aber vor Ablauf von 10 Jahren erfolgen.

3.5. Andere Umstände

Große Verwirrung besteht immer in der Frage, ob andere Umstände, wie Berufsnähe oder „steuerschädliche Verwertungshandlungen“ eine Rolle spielen und wenn ja, wie.

3.5.1. Als Faustregel kann man davon ausgehen, dass die weiteren Merkmale immer dann heranzuziehen sind, wenn wir in dem Zeitraum 6-10 Jahre sind.

Beispiel (nach BStBl. 1990 II, 1060):

A hat 1990 10 Objekte eingekauft. Er veräußert in den ersten 5 Jahren 3 Objekte. Im 6. Jahr veräußert er die anderen 7.

Wenn A nun auch noch Steuerberater war oder ähnlich sachkundig, wird ihm mit Billigung der Rechtsprechung unterstellt, dass er diese Veräußerungsabsichten hatte, aber nur in Kenntnis der Rechtsprechung er die Veräußerung von weiteren Objekten genau nach Ablauf der 5-Jahres-Frist realisierte (Im Falle eines sachkundigen Rechtsanwalts jüngst BFH Urteil vom 09.05.2001 – XI R 34/99).

3.5.2. Übt der Steuerpflichtige eine gewerbliche oder selbständige Tätigkeit aus, die ihm bei Grundstücksgeschäften zu Gute kommt (Architekt, Bauunternehmer, Makler, Steuerberater) spricht eine gewisse Vermutung dafür, dass die Grundstücksgeschäfte entweder einen eigenständigen Gewerbebetrieb bilden oder überhaupt zum hauptberuflich ausgeübten Gewerbebetrieb gehören (natürlich nicht für die Freiberufler nach § 18 EStG).

Hier muss man bei der Lektüre auch von BFH-Entscheidungen aufpassen: Teilweise wird formuliert, dass es auf solch eine Berufsbezogenheit nicht ankommt (weil in diesem konkreten Fall die 5-Jahres-Grenze noch nicht überschritten wurde), teilweise wird in anderen Entscheidungen gerade darin das konstituierende Merkmal für die Vermutung der Gewinnerzielungsabsicht gesehen.

3.5.3. Ein beliebtes, wenn auch in aller Regel erfolgloses Argument wird gern bei „angeblichen Zwangsverkäufen“ gebracht.

a) Der Landwirt wäre pleite gegangen, wenn er nicht einen Teil seiner Grundstücke parzelliert zu Bauland hoch qualifiziert und dann verkauft hätte.

b) Der Steuerpflichtige hatte Einkommensteuerschulden und war deshalb gezwungen, mehrere Eigentumswohnungen zu verkaufen.

Alle diese Überlegungen müssen fehl gehen. Stellen Sie sich vor, dass ein Arbeitnehmer erklärt, in diesem Jahr müssten seine unselbständigen Einkünfte steuerfrei bleiben, weil er noch Steuerschulden des vorletzten Jahres zu tilgen hatte. Die steuerpflichtige Einkünfteerzielung dient gerade dazu, privaten Konsum wie auch private Schuldenstilgung zu finanzieren.

Dazu der Beschluss des BFH vom 07.06.2000 III B 75/99:

„1. Die Tatsache, dass ein Steuerpflichtiger mehr als drei Objekte gekauft oder errichtet und in engem zeitlichen Zusammenhang wieder veräußert hat, zwingt nach den Regeln der Lebenserfahrung mangels eindeutiger gegenteiliger objektiver Anhaltspunkte grundsätzlich zu der Schlussfolgerung, dass bereits im

Zeitpunkt des Ankaufs oder der Errichtung zumindest eine bedingte Wiederverkaufsabsicht bestanden hat (ständige Rechtsprechung).

2. Einzelne Geschäfte eines gewerblichen Grundstückshandels werden nicht deshalb zu Geschäften einer privaten Vermögensverwaltung weil sie vom Steuerpflichtigen aus einer finanziellen Notlage heraus oder wegen drohender Vollstreckungsmaßnahmen vorgenommen werden.“

Dasselbe gilt auch für die Veräußerung durch Konkurs (so zuletzt BFH Beschluss vom 16.06.2000, VIII B 93/99) oder Zwangsversteigerung. Nur wird man nicht immer annehmen können, dass wer nach einigen Jahren Pleite geht, damit auch den Verkauf beim Ankauf bedingt beabsichtigt hatte; andererseits könnte die Finanzierung so angelegt gewesen sein, dass man nur dann von einem „Überleben“ ausgehen durfte, wenn die Veräußerung alsbald erfolgte.

Allerdings ist der BFH sehr strikt: „Die ständige Rechtsprechung geht davon aus, dass der unmittelbare Anlass einer Veräußerung nicht geeignet ist, den Erwerb in bedingter Veräußerungsabsicht zu widerlegen. Die konkreten Anlässe und Beweggründe für den Verkauf sagen im Allgemeinen nichts darüber aus, ob der Steuerpflichtige nicht auch aus anderen Gründen zum Verkauf bereit wäre und insoweit von Anfang an eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht bestanden hat“ (so wieder einmal BFH Urteil vom 20.12.2000 – III R 63/98).

3.5.4. Schädliche Verwertungshandlungen

Ob jemand die Absicht der gewerblichen Gewinnerzielung oder der „privaten Vermögensverbesserungsabsicht“ hat, kann man ggf. an dem Verhalten des Steuerpflichtigen festmachen.

Beispiel

J hat seit 3 Jahren ein unbebautes Grundstück, das er jetzt mit einer Stadtvilla (8 Wohnungen) bebaut. Ein Jahre später, ca. 3 Monate nach Fertigstellung, verkauft J das Grundstück im Ganzen.

Hätte J nach WEG geteilt und veräußert, wären das mehr als 3 Objekte. Aber auch dieser Verkauf könnte so aussehen, als habe J den Bau nur errichtet, um besser verkaufen zu können. Das sind inzwischen die Fälle, die wirklich Sorgen machen. Deshalb hier mehr Fragestellungen als Antworten nach derzeitiger Rechtsprechung möglich sind:

- Ist der Bau so finanziert worden, dass danach die Vermietung überschussträchtig ist?
- Gab es vor dem Bau schon Verkaufsbemühungen?
- Ist der Bau mit langfristigem Fremdkapital finanziert worden?
- Hat J die Vermietung betrieben?

Bei Modernisierungsobjekten wird noch unterschieden, ob die Maßnahmen in etwa dem Bild des Vermieters nach § 535 Abs. 2 BGB entsprechen, der immer sparsam

modernisiert (keine Luxusmodernisierungen), weil er ja nur vom Mietertrag lebt. Daher die Faustregel:

Instandsetzungen und Instandhaltungen und mietwirksame Modernisierungen (§ 559 BGB) gut, Vollmodernisierungen und nicht mietwirksame Modernisierungen schlecht.

Folgerichtig stellt sich dann die Frage, ob die Frist von 5 oder 10 Jahren nach Abschluss der Baumaßnahmen oder weiterhin ab Ankauf des Grundstücks rechnet.

Das hängt wohl richtigerweise davon ab, ob das Grundstück ab Ankauf zum Betriebsvermögen (wegen Gewerblichkeit) gehört; dann nämlich bleibt es dort, eine spätere Entnahme realisiert den Veräußerungsgewinn. Aber praktisch argumentiert man damit im Kreis: Man will ja erst durch den Verkauf darauf schließen, ob hier Gewerblichkeit vorliegt. Außerdem kann es steuerschädlich sein, dass das Grundstück zunächst zum Privatvermögen (kurz: PV) gehört, aber der Entschluss, es zu bebauen, einher ging mit dem Entschluss, es ggf. zu verkaufen. Dann haben wir zu diesem Zeitpunkt eine Einlage in das Betriebsvermögen.

4. Grundstückshandel bei Personengesellschaften

4.1. Zunächst einmal ist zu untersuchen, ob eine Personengesellschaft gewerblich tätig ist. Dazu kann man im ersten Schritt § 15 Abs. 3 Nr. 2 (gewerbliche Prägung) und dann die „Infektion“ nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG prüfen. Danach geht man von den Tatbestandsmerkmalen aus, die oben für die (Einzel-) Steuerpflichtigen dargestellt wurde. Sind diese erfüllt, liegt gewerblicher Grundstückshandel auf der Ebene der Personengesellschaft vor.

4.2. Bei Personengesellschaften gibt es aber auch eine zweite Ebene, nämlich die der Gesellschafter (siehe schon oben 3.2.3.). Auch wenn die Gesellschaft nicht gewerblich ist, kann der Gesellschaftsanteil beim Gesellschafter zum Betriebsvermögen rechnen, An- und Verkäufe gehören dann zu den gewerblichen Einkünften („Zerbragesellschaft“).

Beispiel 1:

D ist an zehn Grundstücksgesellschaften in GbR mit je 15 % beteiligt; die GbR sind jeweils nicht gewerblich. Wenn D innerhalb von 10 Jahren die Beteiligungen veräußert, ist bei ihm in der Regel gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen.

Beispiel 2

E ist mit 20 % an einer GbR beteiligt, die in innerhalb von zehn Jahren drei Grundstücke angekauft und wieder veräußert hat. E hat weiterhin eine Eigentumswohnung, die er vier Jahre nach Anschaffung verkauft.

Die GbR ist nicht gewerblich. E allein auch nicht. Aber die Zusammenbetrachtung sieht bei E vier Objekte innerhalb von 10 Jahren, also im Zweifel gewerblich.

5. Einzelne Schlussfolgerungen

5.1. Die Formulierung „gewerblicher Grundstücks**handel**“ legt nahe, dass die Wirtschaftsgüter immer zum Umlaufvermögen des Gewerbebetriebes rechnen.

Nach BFH ist das regelmäßig so (BStBl 1995 II 388), aber es kann Ausnahmen geben. Mehrere untergerichtliche Entscheidungen legen nahe, dass bei den 5-10-Jahres-Fällen regelmäßig zunächst Anlagevermögen vorliegt und erst bei entsprechender Veräußerung oder den Vorarbeiten dazu (WEG – Teilung) Umlaufvermögen entsteht. Zur Beachtung

- bei UV keine AfA
- bei AV AfA
- Investitionszulage gibt es derzeit unabhängig davon

Auch vorübergehend selbstgenutzte Objekte können BV sein, weil sie von Anfang an zur Veräußerung bestimmt waren. Wird die Veräußerungsabsicht aufgegeben, liegt eine Entnahme vor. Wird nach einer gewissen Selbstnutzungszeit erst die Veräußerungsabsicht begründet (Einzelfall! Selten!), liegt Einlage vor; hier werden in der Regel die fortgeführten Anschaffungskosten zu Grunde zu legen sein, § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 lit.a.

5.2. Die **Veräußerungsgewinne** werden in der Regel laufende Gewinne sein. Wann kann § 16 EStG mit den Folgen des begünstigten Steuersatzes nach § 34 EStG zur Anwendung kommen?

Beispiel

G hat fünf Grundstücke in den letzten Jahren gekauft. Er fertigt einen Aktenvermerk, dass er zum 30.9.2001 seinen Betrieb aufgabe und zeigt dies dem FA an, er sucht Käufer für seine Grundstücke und verkauft alle in Oktober bis Dezember 2001. Ist das begünstigte Betriebsaufgabe?

Abwandlung:

G hat die fünf Grundstücke je in der Rechtsform einer GmbH & Co KG gekauft. Er beschließt vor jedem Verkauf, dass die KG aufgelöst wird und veräußert dann.

Früher wollte man zunächst nach der Betriebsorganisation des Steuerpflichtigen differenzieren. Dann blieb G ein Steuerpflichtiger – kein § 16 -, und jede KG war ein Betrieb, der jeweils beendet worden war, also § 16 hier einschlägig.

Dann wollte man nach wirtschaftlichen Kriterien betonen, dass der begünstigte Steuersatz wegen der Zusammenballung aus der Auflösung der stillen Reserven des Anlagevermögens zugebilligt wird.

Also Anlagevermögen gegen Umlaufvermögen? Nein, weil der Ansatz nicht zwingend ist (*Schmidt-Liebig* Rn 674).

Oder Veräußerung an Händler gleicher Verkehrsebene gegen Verkauf an Endverbraucher? Nein, weil dies nicht praktikabel ist und auch den anderen Veräußerungsfällen nicht entspricht (BFH 1994 II 105 und 1995 II 388)

Der BFH gewährte in den „umqualifizierten Grundstücksfällen“ nie den begünstigten Veräußerungsgewinn. Letztlich liegt die Begründung darin, dass die Gesamtorganisation aufgegeben werden müsste, also alle Kontaktmöglichkeiten in der Immobilienbranche. Solange auch nur ein Fünkchen der Idee übrigbleibt, vielleicht mal wieder ein Grundstücksgeschäft zu tätigen, ist offensichtlich die Gesamtorganisation nicht endgültig aufgegeben.

Insofern ist nur der Begünstigungsfall bekannt, dass der gesamte betriebliche Grundstücksbestand ins Privatvermögen entnommen wird (BFH NV 1989, 580). Mindestens ist das insofern billig, als die Steuer ohne entsprechenden Erlöszufluss bezahlt werden muss.

Sinnvoller ist in solchen Fällen wohl die Veräußerung des gesamten KG – Anteils (auch z.B. bei 100%); nicht des Grundstücks; dieser Vorgang unterfällt schon dem Wortlaut nach § 16 Abs. 1 EStG; *Schmidt-Liebig* Rn 581. Hier muss man allenfalls mit § 42 AO rechnen.

5.3. Die Einräumung eines Erbbaurechts wird regelmäßig nicht als Verkauf betrachtet. Nur wenn besondere Umstände hinzukommen, soll das gelten. Ich wäre da vorsichtig.

Beispiel:

K hatte schon drei Grundstücke in den letzten Jahren verkauft, so dass er sich um das vierte Objekt sorgte. Sein weiteres Grundstück, das er vor zwei Jahren erworben hatte, verkaufte er nicht, sondern er räumt ein Erbbaurecht auf 99 Jahre ein, wobei der Erbbauzins für die ersten 30 Jahre – abgezinst – im Voraus fällig war.

Wenn wir unterstellen, dass der Vorauszins dem wirtschaftlichen Verkaufspreis sehr nahe kommt, kann das als wirtschaftlicher Verkauf betrachtet werden. Wir kennen solch eine Überlegung beim Verwerten von (Fernseh-) Filmen, die in Auftragsproduktion hergestellt wurden; auch hier unterstellt man Verkauf (kein § 5 Abs. 3 EStG), wenn Vollamortisation einschließlich Gewinnaufschlag durch den ersten Abnehmer (den Auftraggeber) bezahlt wird.