

verträglich, der Europäischen Gesellschaft den Ausgleich von Verlusten ihrer ausländischen Betriebsstätte zuzugestehen, anderen Unternehmen aber gleiches zu versagen. Deshalb will die EG-Kommission in Kürze einen umfassenden Richtlinienentwurf zur *Behandlung von Betriebsstättenverlusten* vorlegen⁸², der über die Körperschaften hinaus auch Einzelunternehmen und Personengesellschaften anspricht und insofern die Geltungsbeschränkung der Konzernrichtlinie auf Körperschaften überspringt. Zu hoffen bleibt nicht nur, daß dieser Zielsetzung ein voller Durchbruch beschieden ist, sondern vor allem auch, daß sie generell das Signal setzt, die Behandlung von Körperschaften einerseits und Einzelunternehmen und Personengesellschaften andererseits hinsichtlich des Auslandsengagements tunlichst auf einen gleichen Nenner zu bringen.

2. Schließlich wird von der EG-Kommission daran gedacht, auch für *Verluste von Tochtergesellschaften* einen Ausgleich beim Mutterunternehmen zuzulassen, was über den Europäischen Aktiengesellschaft zugestanden Betriebsstättenverlustausgleich hinausgehen würde. Diese Erweiterung dürfte indessen auf erhebliche Hindernisse stoßen, zumal in der Bundesrepublik die einschlägige Regelung des § 3 des

Auslandsinvestitionsgesetzes gerade erst aufgehoben worden ist.

3. Will man aber einen solchen Verlustausgleich etablieren und ihn dabei auch außerkörperschaftlichen Unternehmen zubilligen, läßt sich im Hinblick auf die innere Schlüssigkeit des Harmonisierungsfortschritts fragen, ob nicht noch vordringlicher der Blick darauf gerichtet werden sollte, zunächst einmal für positive Beteiligungserträge die in der Konzernrichtlinie vorgesehene Befreiung auch auf andere Unternehmen als Körperschaften zu erstrecken. Gerade die *wirtschaftliche Fortentwicklung im Gemeinsamen Markt*, in dem zunehmend auch mittelständische Unternehmen ihr volles Zuhause finden sollen, fordert auch dem überkommenen Steuerdenken zukunftsorientierte Aufgeschlossenheit ab.

82 Der Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Regelung für Unternehmen zur Berücksichtigung der Verluste ihrer in anderen Mitgliedstaaten belegenen Betriebsstätten und Tochtergesellschaften. Dok. KOM endg. vom 28. 11. 1990 soll zum 1. 1. 1993 in allen Mitgliedstaaten in Kraft treten: vgl. dazu *Thömmes*, Richtlinienvorschläge der Kommission zur Förderung grenzüberschreitender Unternehmenstätigkeit in der EG. IWB Fach 2 Vorschau, S. 515 (1991).

**Dr. Hans Gunnar Fleischmann, Steuerberater,
und Dr. Dirk E. Meyer-Scharenberg, Steuerberater, München**

Gewerblicher Grundstückshandel: Neuer Erlaß, neue Rechtsprechung

Das letzte Bundessteuerblatt des letzten Jahres, also die Nr. 23 vom 31. 12. 1990, brachte als Silvestergeschenk eine „geballte Ladung“ zum gewerblichen Grundstückshandel: in Teil I einen umfangreichen Erlaß und in Teil II sechs BFH-Urteile.

Zur Vorgeschichte

1986 hatte der VIII. Senat des Bundesfinanzhofs¹ die sogenannte 3-Objekt-Grenze eingeführt: Die Veräußerung von bis zu 3 Objekten durch einen Privatmann soll nicht gewerblich sein, sondern noch im Rahmen privater Vermögensverwaltung liegen und keine steuerlichen Folgen auslösen. Die Finanzverwaltung reagierte – erwartungsgemäß – zunächst einmal mit einer Nichtanwendungsverfügung². Solche Verfügungen sind zulässig³, wenn die Finanzverwaltung der Überzeugung ist, in einem Zweitverfahren die Erstentscheidung des Bundesfinanzhofs revidieren zu können⁴. In der Folgezeit haben jedoch alle anderen zuständigen Senate diese Rechtsprechung, die ausdrücklich der Vereinfachung und Rechtssicherheit dienen sollte, bestätigt.

Wenn also, wie hier, der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung wiederholt bekräftigt und sogar ausdrücklich dem Nichtanwendungserlaß widerspricht, dann hätten sich Steuerpflichtige und Berater eine schnellere Reaktion der Verwaltung gewünscht, die sich – trotz vieler Ankündigungen, daß der neue Erlaß bald kommen werde – bis zum 20. 12. 1990⁵ Zeit gelassen hat. Nun konnte das Bundesfinanzministerium auch die „offizielle“ Veröffentlichung der zwischenzeitlich ergangenen BFH-Rechtsprechung im Bundessteuerblatt „nachholen“.

Ob der Aufbau des Erlasses gelungen ist, sei hier dahingestellt. Wir möchten Erläuterungen und Kritik in 4 Teile gliedern:

- I. Grundstücksverkäufe durch Einzelpersonen,
- II. Grundstücksverkäufe durch Ehegattengemeinschaften und Grundstücksgesellschaften,

- III. Verkäufe von Anteilen an Grundstücksgesellschaften und
- IV. Folgen des gewerblichen Grundstückshandels.

I. Grundstücksverkäufe durch Einzelpersonen

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung stellt der Erlaß auf drei entscheidende Zeitspannen ab: langfristig (über 10 Jahre), mittelfristig (5 bis 10 Jahre) und kurzfristig (bis 5 Jahre).

1. Veräußerung nach 10 Jahren

Werden Grundstücke (bebaute oder unbebaute) nach 10jähriger Haltedauer, d. h. langfristiger Vermietung/Verpachtung oder Eigennutzung, veräußert, so gehört auch die Veräußerung grundsätzlich noch zur privaten Vermögensverwaltung und löst keinerlei steuerliche Folgen aus. Das gilt lt. Erlaß (vgl. Tz. 2) auch:

- „wenn es sich um umfangreichen Grundbesitz handelt und
- wenn sämtliche Objekte in einem verhältnismäßig kurzen Zeitraum an verschiedene Erwerber veräußert werden.“

Bei Grundstücken, die durch Erbfolge oder vorweggenommene Erbfolge auf den Veräußerer übergegangen sind, wird die Besitzzeit des Rechtsvorgängers dem Rechtsnachfolger wie eine eigene Besitzzeit (Haltedauer) angerechnet.

Nach 10jähriger Haltedauer ist es auch unschädlich, wenn ein Mietwohnhaus nach ortsüblichen Schönheitsreparaturen in Eigentumswohnungen aufgeteilt oder ein unbebautes Grund-

1 BFH, 9. 12. 1986 – VIII R 317/82, BStBl. II 1988 S. 244, BB 1987 S. 600.

2 BMF-Schreiben vom 31. 3. 1988 – IV B 2 – S 2240 – 9/88, BStBl. I 1988 S. 125.

3 Vgl. *Jakob/Jüpner*, StuW 1984 S. 148 ff.

4 Vgl. *Richter*, FR 1989 S. 272 ff.

5 BMF-Schreiben vom 20. 12. 1990 – IV B 2 – S 2240 – 61/90, BStBl. I 1990 S. 884, BB 1991 S. 326.

stück parzelliert und die Eigentumswohnungen bzw. Parzellen an verschiedene Erwerber veräußert werden. Schädlich ist eine Aufteilung in Eigentumswohnungen nur, wenn zuvor nicht unerhebliche Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt oder – bei einem unbebauten Grundstück – über die Parzellierung hinaus weitere Tätigkeiten (z. B. Erschließung, Bebauungsplanung, Baureifmachung) entwickelt wurden. Mit Beginn der Modernisierungs- bzw. Erschließungsmaßnahmen beginnt eine neue Zeitspanne mit der Folge, daß, wenn nun innerhalb von 5 Jahren mehr als drei modernisierte Eigentumswohnungen bzw. baureife Parzellen veräußert werden, Gewerblichkeit vorliegt (vgl. Tz. 23).

Nach Ehlers⁶ besteht in der höchstrichterlichen Rechtsprechung, in der Literatur und auch auf Seiten der Finanzverwaltung die einhellige Auffassung, daß auf die Haltedauer des einzelnen Objekts abgestellt werden muß. Ehlers bringt dazu folgendes Beispiel:

4 kurzfristig gehaltene Grundstücke werden veräußert und begründen zweifelsfrei einen gewerblichen Grundstückshandel. Gleichzeitig wird auch ein langfristig gehaltenes Grundstück mitveräußert. Diese Veräußerung wird nicht von der Gewerblichkeit erfaßt. Der neue Erlaß schließt sich dieser Auffassung in Tz. 28 an.

2. Veräußerung innerhalb von 5 Jahren

Für diese Zeitspanne schließt sich der Erlaß – nun endlich – der neuen BFH-Rechtsprechung an und läßt die Veräußerung von bis zu 3 Objekten als private Betätigung zu, wobei 2 Fallgruppen zu unterscheiden sind:

- a) Errichtung und Veräußerung,
- b) Erwerb und Veräußerung.

Die Zeitspanne beginnt bei a) mit der Fertigstellung und bei b) mit dem Grundstückserwerb (Übergang von Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr). Der Verkauf eines vierten Objekts in dieser Zeitspanne führt – für alle 4 Objekte – zur Gewerblichkeit. Das ist der Grundsatz.

a) Gegenbeweis

Für die kurzfristige Zeitspanne wird eine – zumindest bedingte – Veräußerungsabsicht von Anfang an unterstellt, „wenn keine eindeutigen gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen“ (vgl. Tz. 19). Man kann also den Gegenbeweis antreten, um auch bei der Veräußerung von mehr als 3 Objekten noch privat zu handeln. Allerdings ist der Gegenbeweis sehr schwer zu erbringen. Der Erlaß zitiert in diesem Zusammenhang das BFH-Urteil vom 6. 4. 1990⁷, nach dem sich ein Steuerpflichtiger nicht darauf berufen kann, die Verkaufsabsicht sei erst später wegen Finanzierungsschwierigkeiten und zu hoher finanzieller Belastungen gefaßt worden. Der Erlaß vergißt allerdings zwei entgegenstehende BFH-Entscheidungen zu erwähnen:

Im Urteil vom 28. 9. 1987⁸ errichtete ein Steuerpflichtiger ein Mietwohngebäude mit 8 Wohneinheiten auf einem Grundstück, das ihm – auf diese Besonderheit ist hinzuweisen – bereits seit längerem gehörte. Ein Teil der Wohnungen wurde langfristig vermietet, ein Teil stand allerdings mangels Vermietbarkeit längere Zeit leer. Der Steuerpflichtige teilte daraufhin das Grundstück in Eigentumswohnungen und veräußerte diese kurzfristig an verschiedene Erwerber.

In dem anderen Fall⁹ erwarb ein Steuerpflichtiger ein Mietwohnhaus mit 7 Wohnungen, übernahm die Mietverträge, teilte später, als sich erwartete Mieterhöhungen nicht durchsetzen ließen, das Mietwohnhaus in 7 Eigentumswohnungen und veräußerte diese an verschiedene Bewerber, alles innerhalb von 3 Jahren.

In beiden Fällen verneinte der BFH eine von Anfang an bestehende Verkaufsabsicht und somit – trotz der hohen Objektzahl – eine gewerbliche Tätigkeit. Ehlers¹⁰ bringt in diesem Zusammenhang ein weiteres Beispiel:

Die Eheleute X bauen Ende der 70er Jahre ein Einfamilienhaus und verkaufen die bis dahin bewohnte Eigentumswohnung. Durch einen Berufswechsel bedingt, wird das Einfamilienhaus nach etwa 1½ Jahren Wohnzeit veräußert und ein wesentlich größeres und komfortableres Haus mit Büroräumen erworben. Im Jahre 1984 wird wegen Familienzuwachs neu gebaut. Auch dieses Haus wird von der Familie nur zwei Jahre genutzt und wegen eines besonders günstigen Kaufangebots mit einem erheblichen Gewinn weiterveräußert.

Die von Ehlers vorgeschlagene Lösung lautet: Für den Verkauf der ersten 3 Objekte sind rein familiäre Motive entscheidend. Sie scheiden somit aus der 3-Objekt-Grenze aus. Übrig bleibt also nur ein, d.h. das vierte Objekt, dessen Verkauf steuerfrei ist.

Auch der Bundesfinanzhof läßt immer wieder anklingen, daß der Steuerpflichtige Fehlentscheidungen (z.B. nicht realisierbare Mieterhöhungen) kurzfristig korrigieren darf, d.h. das Grundstück bestmöglich (unter Aufteilung in Eigentumswohnungen) verkaufen kann, um dann den Erlös in einer ertragreicheren Immobilie oder festverzinslichen Anlage anzulegen, d.h. wieder zur Fruchtziehung zu verwenden.

So liegt schon nach dem BFH-Urteil vom 9. 12. 1986¹¹ eine zur Gewerblichkeit führende, d.h. steuerschädliche Vermögensumschichtung nur dann vor, wenn durch die Umschichtung „Substanzwertsteigerungen“ realisiert werden sollen. Eine steuerunschädliche Umschichtung im Rahmen privater Vermögensverwaltung liegt dagegen vor, wenn eine Veräußerung lediglich erfolgt, um aus dem vorhandenen Vermögen (Grundbesitz/Kapitalvermögen) höhere Erträge zu erzielen. Der Bundesfinanzhof stellt hierzu wörtlich fest: „Vermögensumschichtung in diesem (Anm.: steuerunschädlichen) Sinn kann sowohl innerhalb von Grundvermögen als auch innerhalb von Kapitalvermögen erfolgen.“

Daraus folgt: Der Verkauf eines Grundstücks (oder einer Aktie), um ein ertragreicheres Grundstück (Aktie) zu erwerben, führt nicht zur Gewerblichkeit, selbst wenn der Verkauf zu einem Veräußerungsgewinn geführt haben sollte. Entscheidend ist die erfolgreiche, d.h. ertragreichere Wiederanlage des Verkaufserlöses.

Auch die Zahl der Verkäufe spielt – so ist zumindest unsere Interpretation dieses Urteils – keine Rolle, wenn jedes einzelne Objekt allein unter dem Gesichtspunkt der ertragreicheren Wiederanlage veräußert worden ist. Folgt man dieser Interpretation weiter, so ist letztendlich auch die Dauer der vorhergehenden Fruchtziehung unerheblich. Es versteht sich, daß die *anfängliche Vermögensanlageabsicht*, die immer gegen die „bedingte Veräußerungsabsicht“ ins Feld geführt werden muß, nach außen objektiv erkennbar in Erscheinung getreten sein muß, z.B. durch Abschluß langfristiger Mietverträge, durch den Versuch eines Mieterhöhungsverfahrens oder durch den vorzeigbaren Familienzuwachs. Die anfängliche Vermögensanlageabsicht darf nicht etwa nur auf einer bloßen Behauptung beruhen. Es versteht sich auch, daß die Spekulationsfrist überschritten sein muß. Ein beachtlicher Spekulationsgewinn würde aber ohnehin dafür sprechen, daß nicht die bessere Rendite, sondern die Substanzwertsteigerung ursächlich für den Verkauf war, was wieder zur Gewerblichkeit führen würde.

Die Finanzverwaltung wird unserer Ansicht wohl entgegenhalten, daß die 3-Objekt-Grenze für alle Verkäufe gilt, also sowohl für Verkäufe zur Ausnutzung von Substanzwertsteigerungen als auch für Verkäufe zur Korrektur von wirtschaftli-

6 DStR 1989 S. 687 ff. (691) und 729 ff. Ehlers ist ein maßgeblicher Angehöriger der Finanzverwaltung.

7 Die Fundstellen aller „laut Erlaß“ zitierten BFH-Urteile sind im Erlaßtext angegeben.

8 VIII R 46/84, BStBl. II 1988 S. 65, BB 1988 S. 114.

9 BFH, 28. 4. 1988 – IV R 130-131/86, BFH/NV 1989 S. 102.

10 A.a.O. (Fn. 6), S. 730.

11 S. Fn. 1.

chen Fehlentscheidungen. Der Bundesfinanzhof sieht hier allerdings unseres Erachtens einen Unterschied.

b) „Objekt“-Definition

Entscheidend für die „Wohltaten“ aus der „3-Objekt-Vergünstigung“ ist natürlich, was unter „Objekt“ zu verstehen ist. Der Bundesfinanzhof spricht in seinen Urteilsfällen von Immobilienobjekten, Wohnobjekten, Grundstücksobjekten etc. Seine Entscheidungen beziehen sich dann aber immer auf Eigentumswohnungen bzw. Reihenhäuser. Der Erlaß nimmt dies zum Anlaß, nur Ein- und Zweifamilienhäuser sowie Eigentumswohnungen bzw. die entsprechenden Bauparzellen unter die „3-Objekt-Grenze“ fallen zu lassen und stellt in Tz. 9 ausdrücklich fest: „Bei anderen Objekten (z. B. Mehrfamilienhäusern, Büro-, Hotel-, Fabrik- oder Lagergrundstücken) können deshalb – sofern die übrigen Voraussetzungen vorliegen – auch weniger als 4 Veräußerungsvorgänge einen gewerblichen Grundstückshandel begründen“. Das bedeutet also, daß schon der Verkauf von 2 Fabrikgrundstücken oder von 2 Eigentumswohnungen und einem Fabrikgrundstück einen gewerblichen Grundstückshandel begründen kann. Auch hierzu muß der Bundesfinanzhof noch eine klärende Entscheidung fällen. Gelegenheit dazu gibt eine Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 13. 3. 1990¹², nach dem „ein Objekt . . . die einheitliche Maßnahme des Steuerpflichtigen ist, auf die sich seine in sich abgestimmten, zielgerichteten und gebündelten Handlungen erstrecken“. Das Finanzgericht behandelte danach die Veräußerung von 3 Eigentumswohnungen an verschiedene Erwerber an einem einzigen Tag als ein Objekt.

Abschließend eine erfreuliche Feststellung im kurzfristigen Bereich: Die „3-Objekt-Grenze“ gilt grundsätzlich auch dann, wenn der veräußernde Steuerpflichtige eine dem Bau- und Grundstücksmarkt nahestehende Person (z. B. Architekt, Bauunternehmer, Immobilienmakler) ist (vgl. Tz. 8). Der Erlaß folgt hiermit der Rechtsprechung.

3. Veräußerung innerhalb von 5 – 10 Jahren

Die mittelfristige Zeitspanne ist die kritischste. Veräußerungen in diesem Zeitraum können als Beendigung kurzfristiger, aber auch als Beendigung langfristiger Grundstückshaltung beurteilt werden. Der Erlaß spricht in Tz. 10 von „weiteren Umständen“ und zitiert das BFH-Urteil vom 5. 9. 1990: Ein Grundstücksmakler hatte innerhalb von 5 Jahren nach Gebäudefertigstellung zwar nur 3 Eigentumswohnungen veräußert, wäre also unter die „3-Objekt-Grenze“ gefallen, veräußerte dann aber weitere 9 Wohnungen innerhalb der nächsten 4 Jahre. Alle 12 Veräußerungen wurden – wegen der weiteren Umstände (= Nähe zum Grundstücksmarkt) – in den gewerblichen Grundstückshandel einbezogen.

4. Zwischenergebnis

Ein normaler Steuerpflichtiger kann alle 5 Jahre die „3-Objekt-Grenze“ in Anspruch nehmen, also 3 Objekte wieder veräußern, die er gerade erst erworben bzw. errichtet hat. Wird im zweiten 5-Jahreszeitraum – neben den 3 kurzfristig gehaltenen Objekten – ein viertes Objekt veräußert, das seit mehr als 5 Jahren, aber nicht mehr als 10 Jahre genutzt wird, so kann das zur Gewerblichkeit führen. Für diesen Zeitraum empfiehlt sich die Beachtung der alten Verwaltungsregelung, wonach nicht mehr als 6 Objekte in 8 Jahren verkauft werden dürfen¹³. Ein branchenkundiger Steuerpflichtiger muß jedoch insbesondere in diesem mittelfristigen Zeitraum vorsichtiger handeln^{13a}.

Werden im dritten 5-Jahreszeitraum – wieder neben 3 kurzfristig gehaltenen Objekten – weitere Objekte veräußert, die bereits mehr als 10 Jahre zur Vermietung oder Eigennutzung genutzt worden sind, so scheiden diese Objekte in jedem Fall aus der Gewerblichkeit aus.

II. Grundstücksverkäufe durch Ehegattengemeinschaften und Grundstücksgesellschaften

Der neue Erlaß spricht ausdrücklich auch vermögensverwaltende Kommandit- und BGB-Gesellschaften (und somit Immobilienfonds) sowie Miteigentümer- und Ehegattengemeinschaften an.

1. Ehegattengemeinschaften

Der Erlaß gibt mit Recht zu, daß jeder Ehegatte für sich persönlich die 3-Objekt-Vergünstigung in Anspruch nehmen kann. Folglich können Ehegatten, wenn sie die Grundstücke getrennt besitzen, grundsätzlich alle 5 Jahre je 3 Grundstücke, insgesamt also 6 Grundstücke, „umschichten“ (vgl. Tz. 11).

Dann aber treffen die Erlaßgeber eine fatale Einschränkung: Wenn die Ehegatten – über die Ehe hinaus – zusätzlich eine enge Wirtschaftsgemeinschaft bilden, dann müssen „die Grundstücksaktivitäten der Ehegatten“ zusammengerechnet werden, was wohl bedeuten soll, daß diese enge eheliche Wirtschaftsgemeinschaft die 3-Objekt-Vergünstigung nur einmal in Anspruch nehmen kann.

Mit dieser Einschränkung tut sich ein Feld von Fragen auf, beispielsweise die Frage, wann eine derartige Wirtschaftsgemeinschaft vorliegt. Im Erlaßtext wird ein BFH-Urteil zur Betriebsaufspaltung zitiert, wonach die Anteile von Ehegatten ausnahmsweise zusammengerechnet werden dürfen, „wenn die Eheleute durch die mehrere Unternehmen umfassende, planmäßige, gemeinsame Gestaltung der wirtschaftlichen Verhältnisse den Beweis dafür liefern, daß sie aufgrund ihrer gleichgerichteten wirtschaftlichen Interessen zusätzlich zur ehelichen Lebensgemeinschaft eine Zweck- und Wirtschaftsgemeinschaft eingegangen sind.“ Die Verfasser des Erlasses hätten sich auch auf ein älteres BFH-Urteil¹⁴ berufen können, in dem Eheleute zahlreiche Grundstücksgeschäfte eines kurzen Zeitraumes „im bewußten Zusammenwirken“ auf Mann, Frau und Ehegemeinschaft aufgeteilt hatten und dadurch hofften, der Gewerblichkeit zu entgehen. Der Bundesfinanzhof nahm einen einheitlichen Gewerbebetrieb an.

Zu vermeiden sind also alle Gestaltungen, bei denen Ehegatten, etwa in Form einer BGB-Gesellschaft, Grundstücke gemeinsam besitzen und planmäßig (z. B. vertraglich) gleichgerichtete Interessen verfolgen. Damit eröffnet sich die nächste Frage: wie sind Grundstücke zu behandeln, bei denen die Ehegatten lediglich gemeinsam im Grundbuch stehen? In derartigen Fällen liegt „nur“ eine Bruchteilsgemeinschaft vor, und es erhebt sich die Anschlussfrage: sind die gemeinschaftlichen Objekte zu je ½ auf die persönliche Objekt-Grenze der Eheleute anzurechnen, oder zählt jedes „Gemeinschaftsobjekt“ bei jedem Ehegatten als ganzes Objekt? Auf der sicheren Seite – dieser Rat sei nochmals wiederholt – steht man nur, wenn die Eheleute Grundstücke getrennt besitzen, verwalten und ggf. veräußern, um dadurch von vornherein „gleichgerichtete wirtschaftliche Interessen“ auszuschließen.

2. Grundstücksgesellschaften

Der Erlaß spricht Grundstücksgesellschaften an zwei Stellen an, kurz in Tz. 8, in der er auf Tz. 12 verweist, und ausführlich in dieser – vorstehend angekündigten – Tz. 12. Hier zitiert der Erlaß den Beschluß des Großen Senats vom 25. 6. 1984¹⁵ und stellt deshalb mit Recht darauf ab, daß auf der Ebene der Gesellschaft geprüft werden muß, ob durch ihre Tätigkeit ein gewerblicher Grundstückshandel betrieben wird oder nicht – mit der richtigen Schlußfolgerung: die „3-Objekt-Grenze“ ist

¹² EFG 1990 S. 467.

¹³ Vgl. Ehlers, a.a.O. (Fn. 6), S. 691 und 729.

^{13a} Vgl. hierzu verschärfend BFH, 23. I. 1991 – X R 105/88, BB 1991 S. 803.

¹⁴ BFH, 23. 2. 1977 – I R 28/75, BStBl. II 1977 S. 552, BB 1977 S. 982.

¹⁵ GrS 4/82, BStBl. II 1984 S. 751 ff. (762), BB-Beilage 21/1984 zu Heft

auf der Ebene der Gesellschaft anzuwenden. Erwirbt bzw. errichtet und verkauft eine Gesellschaft innerhalb von 5 Jahren 3 Objekte, so ist sie noch vermögensverwaltend; überschreitet sie diese Zahl, so ist sie gewerblich tätig.

Daraus schließen wir: Grundstücksgeschäfte einer Personenhandels-gesellschaft oder einer gewerblich geprägten Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) werden im Erlaß nicht angesprochen. Denn diese Gesellschaften sind – originär – gewerblich tätig und es versteht sich, daß für derartige Gesellschaften die „3-Objekt-Grenze“ nicht gilt und sogar die Vermutung besteht, daß der Gesellschafter (= Mitunternehmer) auch außerhalb der Gesellschaft gewerblich tätig ist. Diese Vermutung ist aber widerlegbar; denn es ist unstrittig, daß jeder Unternehmer neben seiner Betriebs- auch eine Privatsphäre haben kann. Wird doch im Erlaß ausdrücklich das BFH-Urteil vom 14. 3. 1989 zitiert, wonach ein (Bau-)Unternehmer in seinem Privatbereich (im Urteilsfall in Miteigentümergeinschaft mit seiner Ehefrau) auch Anspruch auf die 3-Objekt-Vergünstigung hat. Was aber für einen Einzelunternehmer gilt, muß auch für einen Mitunternehmer gelten. Voraussetzung ist lediglich, daß die beiden Vermögenssphären sauber voneinander getrennt sind.

Ausführlich behandelt der Erlaß dagegen die vermögensverwaltenden Gesellschaften, die erst bei Überschreitung der „3-Objekt-Grenze“ in die Gewerblichkeit kommen. Im Zusammenhang mit einer solchen Gesellschaft, die – so der Erlaß – ausdrücklich wegen Unterschreitung der Objektgrenze selbst nicht gewerblich ist und deren Gesellschafter als Privatmann die Anteile im Privatvermögen hält, vollbringen die Verfasser des Erlasses einen kühnen Gedankensprung: Unter Berufung auf § 39 AO (= Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, werden danach den Beteiligten anteilig zugerechnet, „soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist“) werden die Grundstücksverkäufe der Gesellschaft dem einzelnen Gesellschafter zugerechnet mit dem Ergebnis: Veräußert z. B. die Gesellschaft ein Objekt und der Gesellschafter privat oder im Rahmen einer anderen Gesellschaft 3 weitere Objekte, so soll eine Zusammenrechnung der Objekte erfolgen und – obwohl der Gesellschafter selbst und die Gesellschaft(en), jede(r) für sich gesehen, vermögensverwaltend tätig sind – der Gesellschafter einen gewerblichen Grundstückshandel begründen.

Dieses überraschende Ergebnis widerspricht – obgleich im Erlaß durch wiederholte Zitierung des Großen Senats der gegenteilige Eindruck erweckt wird – eindeutig dessen grundsätzlichen Ausführungen. Wörtlich heißt es dort, „daß es die Gesellschaft ist, die ein gewerbliches Unternehmen haben muß, um ihren Gesellschaftern gewerbliche Einkünfte vermitteln zu können“¹⁵. – Der Große Senat läßt gegen seine Auffassung, daß die Einkunftsart allein durch die Tätigkeit der Gesellschaft bestimmt wird, lediglich einen Einwand gelten: Der Gesellschafter einer vermögensverwaltenden Gesellschaft hält seinen Anteil im Betriebsvermögen. Hierzu führt der Große Senat aus: „Insoweit ist die getrennte Zurechnung der Wirtschaftsgüter der Gesellschaft erforderlich . . .“¹⁶ mit der Folge, daß die Wirtschaftsgüter der Gesellschaft bei dem Gesellschafter (anteilig) Betriebsvermögen sind und „daß auch Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern durch die Personengesellschaft anteilig bei diesem Gesellschafter als gewerbliche Einkünfte zu erfassen sind.“ Wir halten also nochmals fest: Nur wenn die Anteile im Betriebsvermögen des Gesellschafters liegen, erfolgt auf der Ebene des Gesellschafters eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte. Nur in diesem Falle können Grundstücksverkäufe der Gesellschaft dem Gesellschafter zugerechnet werden.

Damit würde – das ist augenscheinlich – der Steuerumgehung Tür und Tor geöffnet: ein Privatmann beteiligt sich an zahlreichen vermögensverwaltenden Grundstücksgesellschaften und hält die Anteile im Privatvermögen. Jede Grundstücksgesellschaft kauft (bzw. errichtet) und verkauft kurzfristig bis zu 3

Objekte. Gerade diese Steuerumgehungsmöglichkeit spricht der VIII. Senat in seinem Urteil vom 20. 11. 1990¹⁷ in einem obiter dictum an und erklärt beiläufig, daß bei einer solchen Fallgestaltung die Gesellschaftsanteile im Betriebsvermögen des Gesellschafters liegen und daß daher auf der Ebene des Gesellschafters eine Umqualifizierung der Einkünfte und eine Zusammenrechnung der Objekte erfolgen könne. Im Endergebnis – das ist zuzugeben – befindet sich der VIII. Senat damit in Übereinstimmung mit dem Großen Senat, der – wie vorstehend ausgeführt – die Umqualifizierung auf der Ebene des Gesellschafters und die Zusammenrechnung der Objekte zuläßt, aber nur – und das ist die entscheidende Einschränkung, die der Große Senat trifft –, wenn die Anteile von vornherein im Betriebsvermögen liegen. Der VIII. Senat unterstellt dagegen, daß die Anteile betrieblich gehalten werden, allein aus dem Umstand, daß jemand an vielen Gesellschaften beteiligt ist. Worin hier die Gewerblichkeit besteht, müßte noch hinterfragt werden. Denn das bloße Halten von Beteiligungen begründet noch keine gewerbliche Tätigkeit. Aus diesem Grunde sind z. B. vermögensverwaltende Holdinggesellschaften nicht geeignet, als Organträger zu fungieren¹⁸.

Problematisch erscheint außerdem, daß der Gesellschafter einer Grundstücksgesellschaft von der Mehrheit der übrigen zum Verkauf gezwungen werden kann und somit wider seinen Willen am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, und man muß die Frage stellen, ob dann die Grundvoraussetzung eines Gewerbebetriebs überhaupt erfüllt ist.

Zu denken geben mag auch, daß der VIII. Senat zu seinem Ergebnis im Zusammenhang mit einer Steuerumgehung kommt und daß die Beteiligung an verschiedenen Grundstücksgesellschaften nicht immer zur Steuerumgehung erfolgt, sondern auch aus haftungsrechtlichen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten.

Wenn man aber – mit dem VIII. Senat – zu dem Ergebnis kommt, daß die Anteile an den Grundstücksgesellschaften im Betriebsvermögen des Gesellschafters liegen, dann muß umgekehrt auch gelten, daß dieser Steuerpflichtige neben seiner Betriebssphäre (Anteile an zahlreichen Grundstücksgesellschaften) noch eine Privatsphäre haben darf, in der er die 3-Objekt-Vergünstigung in Anspruch nehmen kann. Die Urteilsausführungen des VIII. Senats stehen diesem Ergebnis nicht entgegen, leider aber der dritte Leitsatz¹⁹, was jedoch ein redaktionelles Versehen sein mag.

Der neue Erlaß sieht alle diese Feinheiten nicht, bringt aber für seine unterschiedslose Zusammenrechnung von Grundstücken (aus der betrieblichen und der privaten Sphäre) eine Ausnahmeregelung für „Kleinbeteiligungen“: Die Zurechnung von Grundstücksverkäufen der Gesellschaft beim Gesellschafter soll nur erfolgen, wenn dieser „zu mindestens 10 % beteiligt ist“. Woher dieser Prozentsatz stammt, ist nicht ersichtlich. Die Erlaßgeber hätten auch jeden anderen Satz wählen können, wobei ein Satz von 25 % noch auf ein gewisses Verständnis gestoßen wäre. Die Initiatoren von Immobilienfonds können sich allerdings freuen und damit werben, daß Kleinanleger durch Grundstücksverkäufe ihres Fonds nicht tangiert, d. h. in ihrer persönlichen 3-Objekt-Grenze nicht beeinträchtigt werden. Für alle mit 10 % (oder mehr) beteiligten Gesellschafter kommt es dagegen – so der Wille der Erlaßgeber – zu einer wundersamen „Objektvermehrung“.

16 A.a.O. (Fn. 15), BStBl. II 1984 S. 763.

17 VIII E 15/87, DSrR 1991 S. 309, BB 1991 S. 463.

18 BFH, 18. 4. 1973 – I R 120/70, BStBl. II 1973 S. 740, BB 1973 S. 1159.

19 Der 3. Leitsatz lautet: „Ist eine natürliche Person an mehreren Personengesellschaften beteiligt, die sich mit dem An- und Verkauf von Grundstücken beschäftigen, ohne daß diese Gesellschaften die Drei-Objekt-Grenze überschreiten, so ist die natürliche Person durch die Beteiligung an diesen Personengesellschaften als gewerblicher Grundstückshändler tätig, wenn alle Personengesellschaften und der betreffende Gesellschafter selbst zusammengenommen mehr als drei Objekte an- und verkaufen“.

rung". Sind beispielsweise 10 Gesellschafter mit je 10 % an einer Grundstücksgesellschaft beteiligt und veräußert die Gesellschaft 1 Objekt, so wirkt sich dieser eine Verkauf bei den Gesellschaftern insgesamt als 10 Verkäufe aus.

III. Verkäufe von Anteilen an Grundstücksgesellschaften

Wieder geht es im Erlaß (Tz. 16) um eine echte, vermögensverwaltende Gesellschaft, die also für den Gesellschafter zu Einkünften aus V + V führt. Die Gesellschaft selbst veräußert keine Grundstücke, der Gesellschafter aber seinen Anteil – und wieder kommt der Erlaß – unter Berufung auf § 39 AO – zu einem überraschenden Ergebnis: Da die Veräußerung des Gesellschaftsanteils einer anteiligen Grundstücksveräußerung gleichgestellt wird, löst – die folgenden Beispiele bringt der Erlaß – die Veräußerung eines einzigen Anteils an einem Immobilienfonds, der 4 Objekte besitzt, oder von 2 Anteilen an 2 Immobilienfonds, die je 2 Objekte besitzen, beim Gesellschafter bereits Gewerblichkeit aus. Der Erlaß spendet lediglich einen einzigen Trost: Auch hier gilt, daß der Gesellschafter zu mindestens 10 % an der jeweiligen Gesellschaft beteiligt sein muß. „Kleinanleger“ können also ungestraft Anteile in beliebiger Anzahl an beliebig vielen Fonds mit beliebig vielen Objekten verkaufen – wieder ein beachtliches (Werbe-)Argument für die Beteiligung an geschlossenen Immobilienfonds.

Dem mit einer 10%igen Beteiligung bereits als „Großanleger“ abgestempelten Steuerpflichtigen bringt erfreulicherweise ein anderes, höchst aktuelles BFH-Urteil vom 4. 10. 1990²⁰, dieses Mal vom X. Senat, Hoffnung. Im Urteilsfall war ein Anteil an einem Immobilienfonds mit Gewinn veräußert worden. Das Finanzamt ermittelte einen Spekulationsgewinn mit der Begründung, daß die Veräußerung der Beteiligung als Veräußerung eines Anteils an einem Grundstück anzusehen sei, so daß die Spekulationsfrist 2 Jahre betrage. Dem widerspricht der X. Senat mit der Begründung, daß ein Anteil am Gesamthandseigentum kein sachenrechtlich faßbarer Anteil ist und somit auch keinem Anteil am Grundstück gleichgestellt werden kann. Auch zum Regelungsbereich des § 39 AO nimmt der X. Senat in grundsätzlichen Ausführungen und in Übereinstimmung mit dem Großen Senat Stellung: Eine anteilige Zurechnung im Sinne des § 39 AO ist nur vorzunehmen, „soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist“ (so der Wortlaut des § 39 AO). Demgemäß ist – so der X. Senat – eine anteilige Zurechnung nur erforderlich, wenn die Gesamthand selbst, die nicht Schuldnerin der Einkommensteuer ist, den Besteuerungstatbestand erfüllt. Wenn dagegen – wie hier – Veräußerungsvorgänge von einzelnen Gesellschaftern verwirklicht werden, soll die anteilige Zurechnung nicht erforderlich sein.

Der neue Erlaß läßt also viele Fragen offen. Seine Verfasser könnten unserer Kritik natürlich entgegenhalten, alle Fragen, Feinheiten und Widersprüchlichkeiten sehr wohl gesehen, sie aber für eine einfache, praktikable Verwaltungsanweisung „geopfert“ zu haben. Dann ist aber die – ebenso natürliche – Schlußfolgerung erlaubt, daß für alle durch das grobe Raster des Erlasses nicht oder ungenau geregelten Fälle auf der Ebene der unteren Finanzbehörden Entscheidungen zugunsten des Steuerpflichtigen möglich sind.

Unstrittig dürfte sein, daß der einzelne Gesellschafter sowohl bei der Zurechnung von Veräußerungen, die durch (s)eine Gesellschaft erfolgen (Fallgruppe 1) als auch bei eigenen Anteils-Veräußerungen (Fallgruppe 2) in den Genuß der Zeitspannenregelung kommt: Nach 10 Jahren Haltedauer einer Beteiligung im Privatvermögen dürfen Grundstücksverkäufe dieser Gesellschaft oder die Veräußerung eines Anteils an dieser Gesellschaft nicht in einen gewerblichen Grundstückshandel des Gesellschafters einbezogen werden, unabhängig von der Zahl der Objekte in der Gesellschaft. Denn der Gesellschafter einer Personengesellschaft darf nicht schlechter gestellt werden als der einzelne Steuerpflichtige, der nach

10jähriger Haltedauer eines Objekts dieses verkaufen kann, ohne befürchten zu müssen, daß dieses Objekt noch in die Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels einbezogen werden kann.

IV. Folgen des gewerblichen Grundstückshandels

Ist bei einem Steuerpflichtigen die private Vermögensverwaltung in einen gewerblichen Grundstückshandel umgeschlagen, so gilt es, zum einen den Beginn zu bestimmen und zum anderen, möglichst kurzfristig und steuergünstig den gewerblichen Grundstückshandel wieder zu beenden.

1. Beginn der gewerblichen Tätigkeit

Hierzu nimmt der Erlaß dezidiert Stellung und bestimmt, daß bei *Errichtung* und kurzfristiger Veräußerung der gewerbliche Grundstückshandel grundsätzlich im Zeitpunkt der Fertigstellung des Objekts beginnt. Dieser Zeitpunkt hat eine (positive) Folge: Beginnt mit diesem Objekt der gewerbliche Grundstückshandel, ist dieses Objekt also das erste von 3 weiteren, die zusammengerechnet werden, so ist das Gebäude mit den Herstellungskosten in der Eröffnungsbilanz anzusetzen, das Grundstück aber mit dem Teilwert, wenn es mehr als 3 Jahre vorher angeschafft worden ist. Wertsteigerungen im Grundstück können also zumindest teilweise in die private Sphäre verlagert werden. Die Verluste der Bauphase (z. B. Bauzeitzinsen) sind einkommensteuerlich als vorab entstandene Betriebsausgaben zu behandeln. Gewerbesteuerlich können diese Kosten nicht berücksichtigt werden. Durch Aktivierung der Bauzeitzinsen als Herstellungskosten (Wahlrecht) wird jedoch erreicht, daß der spätere Veräußerungsgewinn geringer ausfällt. Dadurch wirken sich die Bauzeitzinsen doch noch gewerbesteuermindernd aus.

Führen erst die in zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung durchgeführten Modernisierungsmaßnahmen zur Annahme der Gewerblichkeit, kommt es auf den Beginn der Renovierungsarbeiten an. Grund und Boden und Gebäude können mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen eingelegt werden, sofern der Zeitpunkt der Anschaffung bzw. Herstellung länger als 3 Jahre zurückliegt. Mit der Renovierung sollte also niemals vor Ablauf der 3-Jahres-Frist begonnen werden²¹.

Beruhet die Gewerblichkeit dagegen darauf, daß Grundstücke *erworben* und kurzfristig wieder veräußert werden, so beginnt die gewerbliche Tätigkeit mit dem Ankauf des ersten Objekts, nicht erst mit dem Beginn der Veräußerungsaktivitäten. Das Grundstück ist also immer mit den Anschaffungskosten anzusetzen. Wird ein Gebäude mit mehreren Wohn- und Geschäftseinheiten erworben, gilt die widerlegbare Vermutung, daß das ganze Gebäude zum Betriebsvermögen gehört²². Erstreckt sich die Veräußerungsabsicht von vornherein nur auf einen Teil des Gebäudes, muß dies durch konkrete Tatsachen nachgewiesen werden²³.

2. Ende der gewerblichen Tätigkeit

Für die steuergünstige Beendigung eines gewerblichen Grundstückshandels ist von zentraler Bedeutung, ob die Grundstücke zum Anlage- oder zum Umlaufvermögen des Gewerbetriebs gehören. Rechtsprechung²⁴ und Schrifttum²⁵ unterstellen, daß die Grundstücke regelmäßig zum Umlaufvermögen gehören. Trifft diese Auffassung zu, ergeben sich für den Steuerpflichtigen die folgenden, nachteiligen Rechtsfolgen:

20 X R 148/88, FR 1991 S. 15, BB 1991 S. 747.

21 § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchstabe a EStG.

22 BFH, 16. 1. 1969 – IV R 34/67, BStBl. II 1969 S. 375, BB 1969 S. 707.

23 BFH, 28. 1. 1988 – IV R 2/85, BFH/NV 1989 S. 580 (582).

24 BFH, 28. 1. 1988, a.a.O. (Fn. 23), S. 584; Niedersächsisches FG, 20. 4. 1988 – VII 505/84, EFG 1988 S. 578.

25 Vgl. Ehlers, a.a.O. (Fn. 6), S. 729 (733).

(1) Planmäßige Abschreibungen auf Gegenstände des Umlaufvermögens sind nicht zulässig. Nur Teilwertabschreibungen kommen in Betracht.

(2) Gewinne aus der Veräußerung von Gegenständen des Umlaufvermögens können nicht nach § 6 b EStG auf andere Wirtschaftsgüter übertragen werden.

(3) Anlässlich einer Betriebsaufgabe unterliegen die stillen Reserven des Umlaufvermögens grundsätzlich nicht der Tarifermäßigung des § 34 EStG, sondern sind als laufender Gewinn der Einkommen- und Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Entgegen der Auffassung des Niedersächsischen Finanzgerichts²⁶ stellen die mit der Gebäudefinanzierung zusammenhängenden Kreditzinsen bei Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen unseres Erachtens jedoch keine Dauerschuldzinsen dar. Denn Kredite, die der Finanzierung der Anschaffung oder Herstellung von Umlaufvermögen dienen, werden erst dann zu Dauerschulden, wenn sie nicht aus dem Veräußerungserlös getilgt werden²⁷. Erst ab dem Veräußerungszeitpunkt beginnt die Zwölfmonatsfrist zu laufen. Die weitere Voraussetzung, daß sich Entstehung und Erlöschen der Schuld buchmäßig verfolgen lassen, wird bei Grundstücksfinanzierungen regelmäßig erfüllt sein, da diese üblicherweise nicht über Kontokorrentkredite abgewickelt werden. Insoweit hat die Zuordnung zum Umlaufvermögen auch einen für den Steuerpflichtigen positiven Effekt.

Der neue Erlaß nimmt zur Beendigung des gewerblichen Grundstückshandels lediglich in Tz. 29 in einem kurzen Satz Stellung: „Veräußerungsgewinne sind regelmäßig nicht begünstigte laufende Gewinne, auch wenn zugleich der Gewerbebetrieb aufgegeben wird“. Anschließend werden zwei alte BFH-Urteile aus den Jahren 1976 bzw. 1977 zitiert. Der unerbetene Steuerpflichtige muß also folgern,

- daß die Grundstücke Umlaufvermögen darstellen und
- daß deshalb eine tarifbegünstigte Betriebsaufgabe nicht möglich ist.

Allerdings läßt das Wörtchen „regelmäßig“ im Erlaßtext hoffen. Wer sich nun auf die Suche begibt, wird fündig, in doppelter Weise:

- Ein neueres BFH-Urteil²⁸ kommt zu einem vorteilhafteren Ergebnis: „Nach der Rechtsprechung des BFH²⁹ können auch Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens anlässlich einer Betriebsaufgabe mit der Folge in das Privatvermögen überführt werden, daß der so entstandene Gewinn zum Betriebsaufgabegewinn gehört, wenn es sich nur um einen „Restposten“ handelt. Dies muß erst recht gelten, wenn es sich, wie im Streitfall, um ein Wirtschaftsgut handelt, welches nicht nur durch Veräußerung verwertet, sondern auch durch auf Dauer angelegte Fruchtziehung genutzt werden kann. Richtig ist zwar, daß nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats³⁰ Gewinne aus der betriebsgewöhnlichen Abwicklung der laufenden Geschäfte nicht zum tarifbegünstigten Aufgabegewinn gehören. Um einen vergleichbaren Sachverhalt handelt es sich im Streitfall jedoch nicht. Es wurde hinsichtlich der nicht veräußerten Eigentumswohnung nicht ein betriebsübliches Geschäft abgeschlossen. Vielmehr wurde die Eigentumswohnung anlässlich der Einstellung der betrieblichen Tätigkeit Privatvermögen der Kläger, welches zur langfristigen Nutzung durch Fruchtziehung bestimmt war.“

- Schon wesentlich früher, nämlich mit Erlaß vom 15. 10. 1976³¹, hatte sich das Bayerische Finanzministerium für die Möglichkeit eines begünstigten Gewinns bei der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels ausgesprochen und zwar immer dann, wenn sämtliche Grundstücke in einem Zug veräußert oder im ganzen in das Privatvermögen überführt werden und weitere Objektkäufe und -veräußerungen nicht geplant sind. Eine Verfügung der OFD Frankfurt³² kommt zu einem für den Steuerpflichtigen vergleichbar günstigen Ergebnis.

Was besonders stört und was u. E. kein fairer Stil ist, ist der Umstand, daß der Erlaß lediglich durch das Wörtchen „regelmäßig“ den Steuerpflichtigen auf die Suche schickt, ältere BFH-Urteile, die für den Fiskus günstig sind, zitiert, aber Gegenmeinungen, selbst die der Verwaltung, verschweigt.

V. Gestaltungshinweise

Es versteht sich, daß der Erlaß auch keine Gestaltungshinweise zur Vermeidung eines gewerblichen Grundstückshandels bringt. Hierzu ist aber die Beraterschaft aufgerufen. Zu Beginn ein überraschender Hinweis: Die Begründung einer gewerblichen Tätigkeit kann auch Vorteile haben: Verluste aus Fehlinvestitionen (z. B. aus dem Verkauf überteuerter „Schrottimmobilien“) können auf diesem Wege ausgleichs- bzw. abzugsfähig werden.

In einem Steuer-Informationsdienst wurde einmal der folgende Tip gegeben: Der Vater, der die 3-Objekt-Grenze erreicht hat, will ein weiteres Mietwohnhaus mit zahlreichen Eigentumswohnungen an unterschiedliche Erwerber veräußern. Die Veräußerung soll –so der Steuer-Tip – in einem Akt an den Sohn erfolgen, das bedeute keine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Da somit eine Grundvoraussetzung für einen Gewerbebetrieb entfalle, könne der Vater den Veräußerungsgewinn steuerfrei vereinnahmen. Auch Grunderwerbsteuer falle nicht an, da Erwerbsvorgänge zwischen Verwandten in grader Linie stets Grunderwerbsteuerfrei sind. Der Sohne könne dann die Wohnungen auf dem allgemeinen Grundstücksmarkt anbieten; er würde selbstverständlich dadurch gewerblich tätig und erziele seinerseits steuerpflichtige Veräußerungsgewinne, die aber geringfügig seien, da der Vater die Wertsteigerung bereits realisiert habe.

Auf einem kürzlich abgehaltenen Seminar in München machten allerdings Vertreter der Finanzverwaltung und des Bundesfinanzhofs geltend, daß auch der Verkauf an den Sohn eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sein könne, erst recht im vorstehenden (Umgehungs-)Fall.

Keine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr kann unseres Erachtens aber bei der erfolgswirksamen Einlage (d. h. Realisierung der stillen Reserven noch beim privaten Einlegenden unter Beachtung der 3-Jahres-Frist des § 6 Abs. 1 Nr. 5 a EStG) des Grundstücks beispielsweise in eine GmbH & Co.KG gesehen werden. Wenn die Komplementär-GmbH an dieser GmbH & Co.KG vermögensmäßig nicht beteiligt ist, ist auch Grunderwerbsteuerfreiheit gegeben, da der Einbringende alle Anteile hält.

Gerade durch gesellschaftsrechtliche, wirtschaftlich begründbare Konstruktionen bieten sich weitere Gestaltungsmöglichkeiten an³³.

Wir möchten mit einem letzten Hinweis schließen. Da unstrittig ist, daß jeder Unternehmer (oder Mitunternehmer) neben seiner betrieblichen auch eine private Sphäre haben kann, sollte man beide Sphären exakt und deutlich voneinander trennen und Grundstücke, die man kurzfristig wieder umschichten möchte, von vornherein dem gewerblichen Bereich zuordnen, vielleicht sogar eindeutig dadurch, daß sie in einer echten GmbH & Co.KG, d. h. in einer originär gewerblich tätigen Gesellschaft, gehalten werden. Werden

26 Niedersächsisches FG, 20. 4. 1988, a.a.O. (Fn. 24).

27 Abschn. 47 Abs. 7 Nr. 1 GewStR; vgl. Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, § 8 Nr. 1 GewStG, Anm. 16, 79.

28 BFH, 28. 1. 1988, a.a.O. (Fn. 23), S. 584.

29 Hinweis auf BFH, 12. 3. 1964 – IV 107/63 U, BStBl. III 1964 S. 406, BB 1964 S. 793.

30 Hinweis auf BFH, 25. 6. 1970 – IV 350/64, BStBl. II 1970 S. 719, BB 1970 S. 1290; 2. 7. 1981 – IV R 136/79, BStBl. II 1981 S. 798, BB 1981 S. 1760 (Leitsätze).

31 FMBI. S. 376.

32 Verfügung v. 12. 1. 1987 – S 2240 A – 4 – St II/20, StEK, § 15 EStG Nr. 133.

33 Vgl. Meyer-Scharenberg, Steuergestaltung durch Umwandlung, Herne/Berlin 1990, S. 122 ff.

später die KG-Anteile verkauft, liegt eine begünstigte Veräußerung von Mitunternehmeranteilen vor; verkauft die KG dagegen das Grundstück, handelt es sich um eine begünstigte Gesamtbetriebsveräußerung. Daneben können in der privaten Sphäre die Grundstücke mit langfristiger Vermögensanlageabsicht gehalten werden.

Die persönliche „3-Objekt-Vergünstigung“ im 5-Jahres-Zeitraum dürfte für diesen Steuerpflichtigen allerdings nicht bzw.

nur eingeschränkt zum Tragen kommen, da er wohl als „dem Grundstücksmarkt nahestehend“ bezeichnet werden muß. Bei diesem Steuerpflichtigen treten die „weiteren Umstände“ hinzu (d. h. das Halten von Anteilen an zahlreichen originär gewerblichen Gesellschaften), und die Veräußerungen innerhalb der zweiten Zeitspanne (5 bis 10 Jahre) können in die Prüfung eines gewerblichen Grundstückshandels einbezogen werden.

Einkommensteuer/Lohnsteuer

Vermutung fehlender Gewinnerzielungsabsicht bei Verlustzuweisungsgesellschaften

Bundesfinanzhof, Urteil vom 21. 8. 1990 – VIII R 25/86

Vorinstanz: Niedersächsisches FG

Leitsatz:

Bei Verlustzuweisungsgesellschaften ist zu vermuten, daß sie zunächst keine Gewinnerzielungsabsicht haben, sondern lediglich die Möglichkeit einer späteren Gewinnerzielung in Kauf nehmen. Deshalb kann bei ihnen in der Regel eine Gewinnerzielungsabsicht erst von dem Zeitpunkt an angenommen werden, in dem sich die in Kauf genommene Möglichkeit der Erzielung eines Totalgewinns in einer solchen Weise konkretisiert hat, daß nach dem Urteil eines ordentlichen Kaufmanns mit großer Wahrscheinlichkeit ein solcher Totalgewinn erzielt werden kann.

EStG § 15 Abs. 2

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG. Ihre Gründungsgesellschafter warben mit einem Prospekt um Kapitalgeber. In dem Prospekt wurde auf steuerliche Verlustzuweisungen von 266 v. H. hingewiesen. Das Beteiligungsangebot enthielt folgende Ergebnisvorschau:

	Erlöse TDM	Betriebsergebnis TDM	Liquidität TDM
1975	-	× 2855	790
1976	200	× 2860	80
1977	1800	× 1600	585
1978	4000	× 350	1835
1979	5500	+ 400	3785

An der Klägerin beteiligten sich zahlreiche Kapitalanleger, die insgesamt 2,5 Mio DM im Verhältnis 1:4 als Kommanditeinlage und stille Gesellschaftseinlage zeichneten.

Durch Vertrag vom 27. 6. 1975 erwarb die Klägerin von der Firma R-GmbH eine Lizenz mit dazugehörigem Know-how zur Herstellung elektrisch leitender Lacke für 8 Mio DM. Der Betrag war innerhalb eines Monats fällig. Sämtliche Gesellschaftsanteile an der R-GmbH wurden von der R-GbR gehalten. Die R-GmbH ihrerseits hatte durch Technologie-Nutzungsvertrag vom 1. 12. 1972 von der RMW für 15 000 DM das ausschließliche und regional (mit Ausnahme der DDR) unbegrenzte Nutzungsrecht an zwei Technologien (elektrisch leitende Kunststoffe und Flächenheizelemente) erworben.

Die Klägerin aktivierte die erworbene Lizenz mit 8 Mio DM und schrieb den Betrag nach einer voraussichtlichen Nutzungsdauer von fünf Jahren ab. Provisionen, Beratungskosten und Zinsen einschließlich der Verzugszinsen für die verspätete Zahlung des Lizenzkaufpreises behandelte sie als Betriebsausgaben. Für die ersten Jahre ihres Bestehens wies die Klägerin folgende Betriebsergebnisse aus:

	Erlöse DM	Gewinn DM
1975	0	× 1 198 831
1976	13 556	× 2 900 239
1977	201 813	× 2 347 125
1978	301 529	× 2 349 706
1979	576 028	× 2 351 486
1980	4 285 902	1 589 081
1981	3 333 501	1 704 118

In den Erlösen 1980 waren Lizenzverkäufe für 3 500 000 DM, in den Erlösen 1981 für 2 500 000 DM enthalten.

Die Klägerin konnte 1975 den fälligen Kaufpreis von 8 Mio DM nicht aufbringen. Deshalb stellte ihr die R-GbR unter Zwischenschaltung einer Bank ein am 31. 12. 1980 zurückzahlendes Darlehen über 7,5 Mio DM zur Verfügung. Bereits vorher, nämlich am 10. 11. 1975, hatte die R-GbR der Klägerin eine Darlehenszusage über maximal 7 Mio DM gegeben und am 11. 11. 1975 hatte die R-GmbH der Klägerin unwiderruflich angeboten, bis zum 30. 6. 1981 alle Geschäftsanteile der Kommanditisten für 1 DM zu übernehmen. Dieses Angebot ist nicht angenommen worden.

Der Darlehensvertrag mit der Bank wurde am 25. 11. 1975 abgeschlossen. Der Restkaufpreis von 500 000 DM wurde von der Klägerin im Laufe des Jahres 1977 bezahlt.

Die Darlehensgewährung wurde wie folgt abgewickelt: Zunächst nahm die R-GbR bei einer Brüsseler Bank einen Kredit in Höhe von 7,5 Mio DM mit einer Laufzeit von einem Monat auf. Die Darlehensvaluta wurde am 19. 12. 1975 auf ein bei der Treuhand-Bank geführtes Treuhandkonto der R-GbR überwiesen. Am 23. 12. 1975 zahlte die Treuhand-Bank aufgrund eines vorher von der R-GbR erteilten Auftrags den Kredit in der Weise an die Klägerin aus, daß sie den Darlehensbetrag auf ein Konto der R-GmbH bei der Kreissparkasse überwies. Von hier wurden 1,5 Mio DM an die R-GbR und 6 Mio DM an die G. R.-GmbH i. L. überwiesen. Nachdem die G. R.-GmbH i. L. ebenfalls am 23. 12. 1975 den Betrag von 6 Mio DM an die R-GbR weiterüberwiesen hatte, überwies die R-GbR den Gesamtbetrag von 7,5 Mio DM an die Brüsseler Bank zurück.

Aufgrund einer Betriebsprüfung wies das FA beim Erlaß der Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre (1975 bis 1977) von den erklärten Verlusten ab. Festgestellt wurden folgende Betriebsergebnisse der Klägerin:

1975	62 969 DM
1976	× 100 238 DM
1977	× 267 153 DM.

Hiergegen wendete sich die Klägerin nach erfolglosem Einspruch mit ihrer Klage.

Das FG gab der Klage teilweise statt. Die Revision des FA führte zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klageabweisung.

Aus den Gründen:

„I. . . II. Die Klägerin hat in den Streitjahren keine Einkünfte im Sinne des EStG, also auch keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

1. Nach der für die Streitjahre geltenden Vorschrift des § 1 GewStDV (heute § 15 Abs. 2 EStG) setzt die Annahme eines Gewerbebetriebs u. a. eine Betätigung voraus, die mit Gewinnabsicht (Gewinnerzielungsabsicht) unternommen wird.

Das FG hat für die Streitjahre das Vorliegen dieses Merkmals bei der Klägerin zu Unrecht angenommen.

2. Nach dem Beschluß des Großen Senats des BFH vom 25. 6. 1984 GrS 4/82 (BFHE 141, 405, BStBl. II 1984, 751, 765 ff.¹) ist Gewinnerzielungsabsicht das Streben nach Betriebsvermögensmehrung in Form eines Totalgewinns. Bei einer Personengesellschaft muß die Gewinnerzielungsabsicht auf eine

¹ BB-Beilage 21 zu Heft 32/1984.