

Hans-Joachim Beck

Info M

Gewerblicher Grundstückshandel IV R 10/08 und IV R 34/08

Überschrift

Gewerblicher Grundstückshandel: Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze

Leitsatz

Ein ungeteiltes Grundstück mit fünf frei stehenden Mehrfamilienhäusern ist nur ein einziges Objekt i.S. der Drei-Objekt-Grenze

BFH, Urteil vom 5.5.2011 - Az. IV R 34/08 –

Hintergrund

Gehört eine Immobilie zum Betriebsvermögen, ist der Gewinn aus einer Veräußerung immer steuerpflichtig. Wenn die Immobilie dagegen zum Privatvermögen gehört, weil sie im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, ist der Veräußerungsgewinn grundsätzlich steuerfrei. Lediglich wenn es sich um ein sogenanntes Spekulationsgeschäft (privates Veräußerungsgeschäft) i.S. des § 23 EStG handelt, fällt Einkommensteuer an. Das ist dann der Fall, wenn die Immobilie innerhalb von 10 Jahre nach der Anschaffung wieder verkauft wird. Maßgeblich für die Berechnung dieser Frist sind die beiden schuldrechtlichen Kaufverträge. Wurde das Grundstück zu eigenen Wohnzwecken genutzt, kann es grundsätzlich sogar innerhalb der Spekulationsfrist steuerfrei verkauft werden. Voraussetzung hierfür ist, dass es im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde.

Ander ist es jedoch, wenn der Steuerpflichtige innerhalb eines kurzen Zeitraums mehrere Immobilien verkauft. In diesem Fall geht die Finanzverwaltung davon aus, dass er dadurch einen Grundstückshandel betreibt und mit dem Verkauf Gewinne aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG erzielt.

Zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 9.12.1986 (Az. VIII R 317/82) die sogenannte „Drei-Objekt-Grenze“ entwickelt. Danach liegt ein gewerblicher Grundstückshandel nur vor, wenn der Steuerpflichtige innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren (Beurteilungszeitraum) mehr als drei Objekte verkauft. Dabei werden allerdings nur solche Objekte berücksichtigt, die er jeweils nicht mehr als 5 Jahre in seinem Eigentum gehabt hat (Besitzdauer). Man spricht von Zählobjekten. Gehört der Steuerpflichtige beruflich der Immobilienbranche an, werden alle Objekte gezählt, die er jeweils innerhalb einer Besitzdauer von 10 Jahren verkauft hat. Zur Begründung hat der BFH ausgeführt, die zeitliche Nähe zwischen Erwerb und Veräußerung rechtfertigt die Vermutung, der Steuerpflichtige habe bereits bei der Anschaffung die zumindest bedingte Absicht gehabt, das Grundstück alsbald

wieder zu veräußern. Die Finanzverwaltung hat diese Grundsätze mit ihrem Schreiben vom 26.3.2004 übernommen (BStBl. I 2004, S. 434).

Als Objekt i.S. der Drei-Objekt-Grenze gilt grundsätzlich jedes Grundstück im zivilrechtlichen Sinne, das selbständig veräußert werden kann (Grundstück, grundstücksgleiches Recht oder Recht nach dem WEG). Dies gilt unabhängig von seiner Größe und seinem Wert.

Garagen und Wagenabstellplätze gelten allerdings nur dann als selbständige Objekte, wenn sie nicht im Zusammenhang mit einer Wohnung verkauft werden.

Fall

Die Klägerin erwarb im Jahre 1993 ein aus drei Flurstücken bestehendes, insgesamt 4668 m² großes Grundstück. Anschließend bebaute sie dieses mit fünf Mehrfamilienhäusern, die insgesamt 36 Wohnungen enthalten. Bereits vor Fertigstellung verkaufte sie das Grundstück. In dem Kaufvertrag verpflichtete sie sich, das Grundstück schlüsselfertig zu errichten und vollvermietet zu übergeben.

Das Finanzamt erfasste die Errichtung und Veräußerung der Wohnungen als gewerbliche Tätigkeit. Mit der hiergegen erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, dass die Wohnungen dauerhaft vermietet werden sollten, um den Gesellschafterinnen der Klägerin eine angemessene Altersversorgung zu verschaffen.

Das Finanzgericht wies die Klage ab, da die Klägerin mehr als drei Objekte verkauft habe. Außerdem spreche der enge zeitliche Zusammenhang zwischen dem Erwerb des Grundstücks, seiner Bebauung und dem Verkauf dafür, dass die Veräußerung von Anfang an geplant gewesen sei.

Urteil

Der BFH gab der Klage statt. Die Drei-Objekt-Grenze sei nicht überschritten, obwohl die Klägerin drei Flurgrundstücke erworben habe. Objekt i.S. der Drei-Objekt-Grenze sei das Grundbuchgrundstück. Davon zu unterscheiden sei das Flurgrundstück als Begriff des Vermessungs- und Katasterwesens. Dabei handele es sich um einen Teil der Erdoberfläche, der im Liegenschaftskataster unter einer besonderen Nummer geführt werde. Ein Grundbuchgrundstück könne aus mehreren Flurgrundstücken bestehen, nicht aber umgekehrt. Handele es sich um ein ungeteiltes Grundbuchgrundstück, stelle dieses auch dann nur ein Objekt dar, wenn sich darauf mehrere Gebäude befänden.

Ausnahmsweise könne allerdings auch bei Einhaltung der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Dies sei der Fall, wenn der Verkäufer bereits bei Erwerb des Grundstücks oder seiner Bebauung die unbedingte Veräußerungsabsicht

gehabt habe. Diese Voraussetzung hielt der BFH entgegen der Ansicht des Finanzgerichts für nicht erfüllt. Denn nach den Feststellungen des FG habe die Klägerin zunächst die „Option zur Vermietung“ verfolgt.

Kommentar

Soweit der BFH festgestellt hat, dass es sich um nur ein Objekt handele, weil nur ein „Grundbuchgrundstück“ vorliegt, ist die Entscheidung nicht überraschend, sondern entspricht der der ständigen Rechtsprechung. Überraschend ist dagegen die zweite Aussage des Gerichts, es lägen keine Besonderheiten vor, die es rechtfertigen würden, trotz Einhaltung der Drei-Objekt-Grenze von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen. Solche Besonderheiten liegen vor, wenn der Steuerpflichtige sich wie ein Bauträger verhält und bereits bei Erwerb oder Bebauung die unbedingte Absicht der Veräußerung des Grundstücks hat. Im vorliegenden Fall sprachen insbesondere der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb und Veräußerung dafür, dass die Klägerin von Anfang an vorhatte, das Grundstück wieder zu verkaufen. Bedeutsam ist m. E. aber auch, dass die Klägerin eine Personengesellschaft war, die die Bebauung von den beiden Ehemännern ihrer Gesellschafterinnen, einem Bauunternehmer und einem Architekten, durchführen ließ. Dies spricht dafür, dass die Klägerin letztlich nur für deren Bauträgertätigkeit zwischengeschaltet war. Da das Finanzgericht aber die Feststellung getroffen hatte, dass die Klägerin zugleich – wenn auch nachrangig - die „Option zur Vermietung“ gehabt habe, hat der BFH der Klage stattgegeben.

Überschrift

Voraussetzung für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels bei Einhaltung der Der-Objekt-Grenze

Leitsatz

Bei Einhaltung der Der-Objekt-Grenze kann ein gewerblicher Grundstückshandel nur vorliegen, wenn der Steuerpflichtige bei Erwerb oder Bebauung des Grundstücks eine unbedingte Absicht hatte, es alsbald wieder zu verkaufen. Eine nur bedingte Absicht genügt nicht.

BFH, Urt. vom 3.3. 2011 – IV R 10/08

Fall

Die Klägerin erwarb im Jahre 1992 von der Treuhandanstalt ein Grundstück für 2 Mio. DM. Im Juni 1994 beauftragte sie einen Generalunternehmer mit der Errichtung eines Bürogebäudes. Das Bauvorhaben wurde mit einem Darlehen in Höhe von 23 Mio. DM finanziert, das bis zum Mai 1995 zurückzuzahlen war und anschließend durch ein langfristiges Darlehen abgelöst werden sollte. Im Oktober 1994 veräußerte die Klägerin den größten Teil des Grundstücks für 30 Mio. DM an einen Immobilienfonds.

Das Finanzamt beurteilte die Aktivitäten der Klägerin als gewerbliche Tätigkeit. Die hiergegen erhobene Klage wies das Finanzgericht mit der Begründung ab, dass die Klägerin vor Beginn der Bebauung eine bedingte Veräußerungsabsicht gehabt und das im Rohbau vorhandene Gebäude für den Käufer wie ein Bauträger fertig gebaut habe. Sie habe außerdem das Vermietungsrisiko und Gewährleistungspflichten übernommen.

Das Urteil

Der BFH gab der Klägerin Recht.

Wenn der Steuerpflichtige nicht mehr als drei Objekte verkauft habe, kann nach seiner Ansicht ein gewerblicher Grundstückshandel nur angenommen werden, wenn der Grundbesitz mit der **unbedingten** Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn innerhalb kurzer Zeit wieder zu verkaufen. Im Fall der Bebauung muss der Entschluss zur Veräußerung spätestens in dem Zeitpunkt gefasst werden, in dem der Steuerpflichtige die Bauverträge abschließt. Entgegen der Ansicht des Finanzgerichts reiche die nur bedingte Veräußerungsabsicht hierfür nicht aus. Eine **nur bedingte** Veräußerungsabsicht reiche zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels lediglich in den Fällen aus, in denen die Drei-Objekt-Grenze überschritten sei.

Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Erwerb bzw. Bebauung und Veräußerung reiche nicht aus, um eine unbedingte Veräußerungsabsicht anzunehmen. Im vorliegenden Fall spreche nichts dafür, dass sich die Klägerin bereits vor Abschluss des Bauvertrages um eine Veräußerung bemüht habe. Auch die zunächst nur kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens spreche nicht für eine unbedingte Veräußerungsabsicht. Denn aus dem Darlehensvertrag ergebe sich, dass das kurzfristige Darlehen bei Fälligkeit durch ein langfristiges Darlehen abgelöst werden sollen. Die Klägerin habe das Gebäude auch nicht – wie ein Bauträger – nach den Wünschen des Käufers fertiggestellt, sondern vielmehr ihre eigene ursprüngliche Planung beibehalten. Schließlich lasse auch die Übernahme der Gewährleistung und der Mietgarantie nicht auf eine bereits bei Erwerb oder Bebauung vorliegende unbedingte Veräußerungsabsicht schließen.

Praxishinweis

Für die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten

Vermögensverwaltung (Vermietung und Verpachtung) gibt es leider keine gesetzliche Grundlage. Eine gewisse Rechtssicherheit bietet daher nur die von der Rechtsprechung entwickelte so genannte „Drei-Objekt-Grenze“.

Veräußert der Steuerpflichtige innerhalb von 5 Jahren mehr als drei Grundstücke, die er jeweils weniger als 5 Jahre in seinem Eigentum hatte oder die er in den letzten 5 Jahren bebaut hat, so ist grundsätzlich von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen. Etwas Anderes gilt nur, wenn er nachweisen kann, dass er bei Erwerb bzw. Bebauung noch nicht einmal die bedingte Absicht der alsbaldigen Veräußerung hatte. Diesen Nachweis lässt die Rechtsprechung im Ergebnis aber allenfalls bei der selbstgenutzten Wohnung zu.

Ansonsten geht man davon aus, dass eine bedingte Veräußerungsabsicht immer vorhanden ist.

Mit Beschluss vom 10. Dezember 2001 hat der Große Senat des BFH (GrS 1/98, BStBl. II 2002, S. 291) allerdings entschieden, dass ein gewerblicher Grundstückshandel unter bestimmten Umständen auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten vorliegen könne. Derartige besondere Umstände liegen insbesondere vor, wenn bei Erwerb oder Bebauung eine unbedingte Absicht der alsbaldigen Veräußerung bestanden hat. Hinsichtlich der Frage, wann eine solche unbedingte Veräußerungsabsicht anzunehmen ist, weicht die Rechtsprechung der verschiedenen Senate des BFH allerdings voneinander ab. Nach Ansicht des X. Senats sprechen nicht nur die Aufnahmen einer kurzfristigen Finanzierung, sondern auch Veräußerungsbemühungen während der Bauphase für eine unbedingte Veräußerungsabsicht (BFH, Urt. vom 18. September 2002, X R 183/96, BFH/NV 2003, S. 370). Das Gleiche gilt nach Ansicht des X. Senats, wenn der Steuerpflichtige Gewährleistungspflichten übernimmt, die über den im Privatbereich üblichen Rahmen hinausgehen. Davon weicht der IV. Senat in beiden Entscheidungen zu Gunsten des Steuerpflichtigen ab. Nach den beiden oben dargestellten Entscheidungen des IV. Senats müssen die Verkaufsbemühungen bereits vor Abschluss der Bauverträge stattfinden. Dies entspricht der ständigen Rechtsprechung dieses Senats.

Absicht bei Anschaffung bzw. Bebauung	Gewerblicher Grundstückshandel
unbedingte Veräußerungsabsicht	auch bei Verkauf von weniger als vier Objekten
bedingte Veräußerungsabsicht wird stets angenommen, Ausnahme: die selbstgenutzte Wohnung	erst bei Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze
Keine Veräußerungsabsicht bei Erwerb oder Bebauung	kein Zählobjekt im Rahmen der Drei-Objekt-Grenze

