

IMMOBILIEN

Gewerblicher Grundstückshandel: Erweiterungsbau als Zählobjekt und weitere Fallstricke

von Dr. Hansjörg Pflüger, Stuttgart

| Der Steuertatbestand des gewerblichen Grundstückshandels steht seit dem VZ 1999 nicht mehr im permanenten Fokus der Beratung, denn für Grundstücksveräußerungen nach dem 1.1.99 gilt die zehnjährige Behaltefrist des § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Durch die Verlängerung der Sperrfrist wurden damit viele spekulative Grundstücksgeschäfte automatisch steuerpflichtig. Dass man dieses Rechtsinstitut trotzdem nicht völlig aus den Augen verlieren sollte, zeigt ein BFH-Urteil vom 15.1.20 (X R 18/18, Abruf-Nr. 216863), das beim Steuerpflichtigen und dessen Berater sicher zu gehörigem Erstaunen geführt hat. |

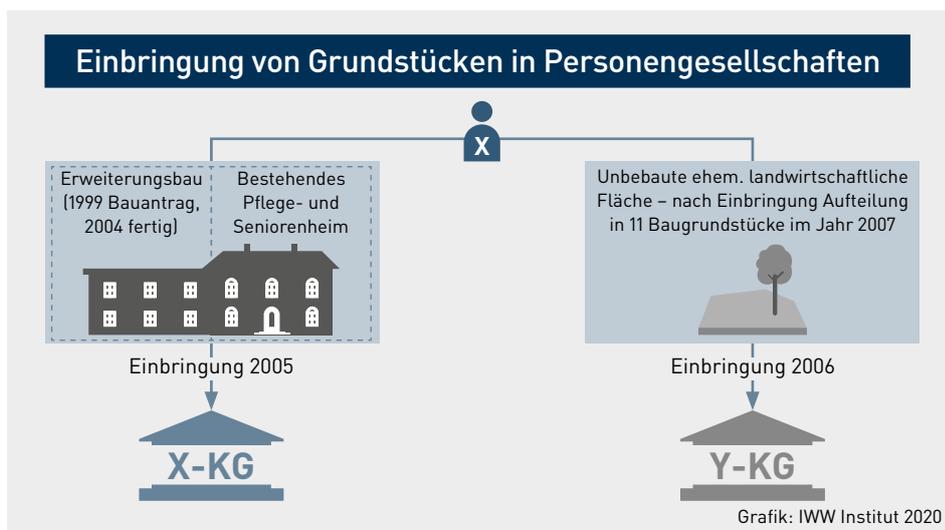


IHR PLUS IM NETZ
iww.de/gstb
Abruf-Nr. 216863

1. Sachverhalt

X war Landwirt und hat nach der Aufgabe der landwirtschaftlichen Tätigkeit seine Betriebsgrundstücke ins Privatvermögen überführt. Auf der ehemaligen Hofstelle errichtete er ein Senioren- und Pflegeheim, das er an eine Betreiber-GmbH verpachtete. Im Oktober 1999 stellte er einen Bauantrag für einen Erweiterungsbau. Nach dessen Fertigstellung im Jahr 2004 erhöhten sich die Heimplätze auf das Doppelte. Im Jahr 2005 übertrug X die gesamte Immobilie auf eine seit vier Jahren bestehende X-KG, deren alleiniger Kommanditist er war. Im selben Jahr gründete X gemeinsam mit seiner Ehefrau die Y-KG. Im Jahr 2006 übertrug er ein unbebautes Grundstück auf die Y-KG. Dieses Grundstück wurde im Jahr 2007 parzelliert, und elf Baugrundstücke wurden an fremde Dritte verkauft.

Überführung von Betriebsgrundstücken ins Privatvermögen



Der Betriebsprüfer vertrat die Ansicht, X sei gewerblicher Grundstückshändler und auch das mit dem Seniorenheim bebaute Grundstück sei in den gewerblichen Grundstückshandel mit einzubeziehen. Entsprechend sei der im Jahr 2004 fertiggestellte Erweiterungsbau bei der Einbringung in die X-KG

Betriebsprüfung:
X ist gewerblicher Grundstückshändler

im Jahr 2005 mit dem Teilwert anzusetzen und ein entsprechender Veräußerungsgewinn zu versteuern. Das FG gab dem FA Recht, der BFH verwies die Sache zur weiteren Entscheidung an das FG zurück.

2. Rechtliche Würdigung

Nach § 15 Abs. 2 S. 1 EStG ist ein Gewerbebetrieb eine selbstständige 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. Bei der Auslegung der Vorschrift ist das „Bild des Gewerbetreibenden“ heranzuziehen: In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die infrage stehende Tätigkeit dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen typischen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (BFH 10.12.01, GrS 1/98, BStBl II 02, 291).

MERKE | 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 substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz i. S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt.

In diesem Zusammenhang hat der BFH die sogenannte Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Diese besagt, dass ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als drei Objekte gekauft und veräußert werden. Hier lassen die äußeren Umstände den Schluss zu, dass es dem Steuerpflichtigen bereits bei Anschaffung des Grundstücks auf die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankam.

Durch die Entscheidung des Großen Senats im Jahr 2001 (a. a. O.) ist zudem geklärt, dass nicht nur die Anschaffung und zeitnahe Veräußerung, sondern auch die Veräußerung eines dem Steuerpflichtigen seit Langem gehörenden, aber erst kurz vor der Veräußerung bebauten Grundstücks gewerbliche Einkünfte begründen kann. Hier wird der Verkäufer 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 in solchen Fällen den Zeitpunkt, in dem das Grundstück zum Gegenstand des gewerblichen Umlaufvermögens geworden ist.

Entsprechend kann auch ein Grundstück, das jahrelang im Eigentum des Steuerpflichtigen stand und seit längerer Zeit im Rahmen privater Vermögensverwaltung genutzt wird, nicht von vornherein ungeeignet sein, Teil eines gewerblichen Grundstückshandels zu werden. Vielmehr wird ein solches Grundstück dann Gegenstand des gewerblichen Umlaufvermögens, wenn der Steuerpflichtige selbst nach langfristiger Vermietung im Hinblick auf

Bild des Gewerbetreibenden ist heranzuziehen

Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung

Langjähriges Eigentum als Teil des gewerblichen Umlaufvermögens

eine Veräußerung Baumaßnahmen ergreift, die derart umfassend sind, dass ein neues, wesentlich erweitertes oder verbessertes Wirtschaftsgut „Gebäude“ hergestellt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob durch die Maßnahmen ein selbstständiges – neben einem bereits bestehenden Altbau tretendes – neues Gebäude, ein selbstständiger Gebäudeteil oder ein einheitliches neues Gebäude unter Einbeziehung der Altbausubstanz entsteht. Im Hinblick auf die in jedem Fall notwendige umfassende Substanzvermehrung ist insoweit nicht erforderlich, dass dem Objekt eine andere Marktgängigkeit verliehen wird. Im vorliegenden Fall fehlt es allerdings an ausreichenden tatsächlichen Feststellungen, ob das Pflege- und Seniorenheim durch den Erweiterungsbau insgesamt ein neues Gebäude wurde und der Erweiterungsbau dem nunmehr bestehenden Gebäude das Gepräge gibt oder ob der Erweiterungsbau für sich betrachtet ein neues Gebäude darstellt.

MERKE | Kein Zählobjekt für die Annahme des gewerblichen Grundstückshandels wäre der Erweiterungsbau nur dann, wenn er als „Anhängsel“ des Altbaus von untergeordneter Bedeutung wäre und bei Betrachtung des Gesamtbilds nicht besonders in Erscheinung treten würde.

Kein Zählobjekt bei untergeordneter Bedeutung für das Gesamtbild

3. Relevanz für die Praxis

Da – wie eingangs dargestellt – oft bereits aufgrund der Zehnjahresfrist des § 23 EStG ohnehin von der Steuerpflicht einer Grundstücksveräußerung auszugehen ist und die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel deshalb nicht mehr so häufig geprüft werden müssen, hier nochmals die entsprechenden Voraussetzungen:

- Grundlage ist die Drei-Objekt-Grenze. Allerdings haben sowohl die Zahl der Objekte als auch der zeitliche Abstand zwischen Anschaffung, etwaiger Bebauung und Verkauf nur indizielle Bedeutung. Eines Rückgriffs auf die Drei-Objekt-Grenze bedarf es nicht, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden sind. Dies ist u. a. dann der Fall, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene einzelne Grundstück schon vor der Bebauung verkauft wurde.
- 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 das Gericht die Erschließung ehemals landwirtschaftlich genutzter Grundstücke und den anschließenden Verkauf von Bauparzellen als gewerblich eingestuft und dies damit begründet, dass den Grundstücken über ihre Parzellierung hinaus infolge der Baureifmachung eine andere Marktgängigkeit verliehen werde.
 - Auch hat der BFH die Teilung eines Mehrfamilienhauses in Eigentumswohnungen, deren umfangreiche Sanierung bzw. Modernisierung und die damit einhergehende zeitnahe Veräußerung als gewerblich eingestuft.

Drei-Objekt-Grenze und zeitlicher Abstand von indizieller Bedeutung

Andere Marktgängigkeit infolge der Baureifmachung

- Ferner ergibt sich aus der Rechtsprechung, dass selbst ein zeitlich weit zurückliegender Erwerb eines Grundstücks einen gewerblichen Grundstückshandel nicht ausschließt, wenn ein aufstehendes Gebäude abgerissen und durch einen in Veräußerungsabsicht erfolgten Neubau ersetzt wird.
- Ebenso wenig kann – wie insbesondere in Fällen der Baulanderschließung – generell davon ausgegangen werden, dass Grundstücke, die der Steuerpflichtige länger als zehn Jahre im Eigentum hat, keine tauglichen Objekte eines gewerblichen Grundstückshandels mehr sind.

Interessant ist auch, was der BFH zum vorliegenden Fall eines Erweiterungsbaus sagt und dem FG mitgibt. Entscheidend ist danach, ob durch den Erweiterungsbau ein neues Gesamtgebäude entstanden ist. Dies ist der Fall, wenn der Erweiterungsbau ein selbstständiges Gebäude darstellt. Dann wären der Erweiterungsbau und das dazugehörige Grundstück Zählobjekt für den gewerblichen Grundstückshandel. Der Erweiterungsbau wäre aber auch dann Zählobjekt, wenn er dem nunmehr bestehenden Gesamtgebäude das Gepräge gibt. Zählobjekt wäre dann das gesamte Gebäude (Alt- und Neubau) mit den entsprechenden Konsequenzen (Aufdeckung aller stillen Reserven, auch die des Altbaus).

Die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels scheitert nach den Vorgaben des BFH des Weiteren nicht daran, dass

- die übrigen Zählobjekte durch eine Personengesellschaft (Y-KG) gehandelt wurden. 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, die Verkäufe der Personengesellschaft im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung grundsätzlich zuzurechnen. Eine Mitunternehmerschaft entfaltet keine Abschirmwirkung gegen eine Zurechnung der von ihr getätigten Geschäfte an den Gesellschafter;
- die Erweiterung des Pflege- und Seniorenheims nicht mit der Baulanderschließung der Y-KG vergleichbar wäre. Es genügt vielmehr, wenn beide Aktivitäten dem Grundstückshandel zuzuordnen sind. Der erforderliche sachliche Zusammenhang zwischen den einzelnen Geschäften wird durch die einen Gewerbebetrieb kennzeichnenden Merkmale hergestellt;
- X die Immobilie, auf der das Senioren- und Pflegeheim betrieben wurde, zu einem Zeitpunkt in die X-KG eingebracht hat, zu dem der von der Y-KG eröffnete gewerbliche Grundstückshandel noch gar keinen Bestand hatte.

FAZIT | Nach diesen Äußerungen des BFH sind die Chancen im vorliegenden Fall wohl eher schlecht, dass die Einbringung des Heims nicht zum Grundstückshandel gehört, den der X aufgrund der Aktivitäten der Y-KG (Baulanderschließung in elf Fällen etc.) ausübt. Im Hinblick auf die Haftung bleibt für den Steuerberater des X nur zu hoffen, dass er nicht im Vorfeld gefragt wurde und die Einbringung des Pflege- und Seniorenheims in die X-KG als steuerlich neutral beurteilt hat.

Weit zurück-
liegender Erwerb
kann Grundstückshandel sein

Erweiterungsbau
als Zählobjekt für
den gewerblichen
Grundstückshandel

Mitunternehmer-
schaft entfaltet keine
Abschirmwirkung

Einbringung des
Heims wohl dem
Grundstückshandel
zuzuordnen