

DER PRAKTISCHE FALL

Steuerfalle: Gewerblicher Grundstückshandel durch vorweggenommene Erbfolge

Im Zuge des anhaltenden Höhenflugs der Immobilienpreise kann es verlockend sein, eigene Immobilien zu veräußern. Dabei ist jedoch die 10-Jahres-Frist des § 23 EStG zu beachten, wonach ein Verkauf innerhalb dieser Frist Einkommensteuer auslösen kann. Ferner kann es auch zur Gewerbesteuerpflicht kommen – nämlich dann, wenn die Veräußerung als gewerblicher Grundstückshandel qualifiziert wird. Der praktische Fall zeigt, dass auch Übertragungen durch vorweggenommene Erbfolge einen gewerblichen Grundstückshandel auslösen können. |

1. Sachverhalt

Der Pensionär Viktor Meise hat in 2017 drei Eigentumswohnungen veräußert, die in einem engen zeitlichen Zusammenhang zur Anschaffung standen. In 2018 hat er eine weitere Wohnung, die er zunächst verkaufen wollte, seinem Sohn Rudolf im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Auf-
lagen hinsichtlich der Wohnung enthielt der Übertragungsvertrag nicht. Am 1.3.19 hat Rudolf die Wohnung verkauft.

Frage: Liegt bei Viktor Meise ein gewerblicher Grundstückshandel vor?

2. Lösung

Nach einigen Vorbemerkungen zu den Voraussetzungen und den Rechtsfolgen wird dargestellt, ob durch vorweggenommene Erbfolge übergegangene Grundstücke in die Prüfung des gewerblichen Grundstückshandels einzubeziehen sind.

2.1 Vorbemerkungen

Der gewerbliche Grundstückshandel ist im EStG nicht ausdrücklich definiert. Er findet seine gesetzliche Grundlage aber in § 15 Abs. 2 EStG. Insbesondere die Abgrenzung des Gewerbebetriebs von der reinen Vermögensverwaltung ist hier mitunter schwierig. Daher wurde zur Konkretisierung durch die Rechtsprechung die Drei-Objekt-Grenze entwickelt. Ein gewerblicher Grundstückshandel ist danach anzunehmen, wenn innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren vier in Veräußerungsabsicht erworbene oder bebaute Objekte verkauft werden (BFH 18.9.91, XI R 23/90).

MERKE | Allerdings können auch die erst nach Ablauf von fünf, aber innerhalb von zehn Jahren nach Erwerb veräußerten Immobilien einzubeziehen sein, da der Fünfjahreszeitraum nur indizielle Bedeutung hat (vgl. BFH 28.10.15, X R 22/13).

Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, ist der Gewinn grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (zu den Voraussetzungen

Drei ETW wurden verkauft; eine ETW erhielt der Sohn unentgeltlich

Drei-Objekt-Grenze als Abgrenzungskriterium zur Vermögensverwaltung

einer Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG vgl. BMF 26.3.04, IV A 6 - S 2240 - 46/04, Tz. 33). Da die Grundstücke Umlaufvermögen darstellen, können keine planmäßigen Abschreibungen geltend gemacht werden.

Beachten Sie | Wird ein gewerblicher Grundstückshandel wegen der Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze ausgelöst, sind auch die Veräußerungen der ersten drei Objekte steuerpflichtig bzw. gewerblich. Entsprechende Steuerbescheide sind ggf. nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO zu ändern.

2.2 Geschenkte Objekte als Zählobjekte

Nach der profiskalischen Sichtweise der Verwaltung (BMF a. a. O., Tz. 9) sind Grundstücke, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder durch Schenkung übertragen und vom Rechtsnachfolger in einem zeitlichen Zusammenhang veräußert worden sind, in die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen. In diesem Fall ist hinsichtlich der unentgeltlich übertragenen Grundstücke für die Frage des zeitlichen Zusammenhangs auf die Anschaffung/Herstellung durch den Rechtsvorgänger abzustellen.

PRAXISTIPP | Hingegen sind Grundstücke, die durch Erbfolge übergegangen sind, nicht in die Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen (BMF a. a. O., Tz. 9). Etwas anderes gilt jedoch, wenn

- bereits der Erblasser einen gewerblichen Grundstückshandel begründet hat und der Erbe einen unternehmerischen Gesamtplan fortführt oder
- der Erbe die Grundstücke vor der Veräußerung erheblich modernisiert hat und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit entstanden ist.

Der BFH (23.8.17, X R 7/15) geht bei Übertragungen im Zuge vorweggenommener Erbfolge jedoch differenzierter vor. Grundsätzlich sind verschenkte Objekte bzw. solche, mit deren Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, nicht in die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen. Eine Einbeziehung kann aber im Einzelfall insbesondere in folgenden Fällen geboten sein:

- Der Schenker hat das „Geschehen beherrscht“ und ihm ist der Erlös aus den Weiterveräußerungen zugeflossen.
- Die Schenkung wird nach den Grundsätzen über die steuerliche Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen nicht anerkannt, z. B. weil sie auf einem Scheingeschäft beruht.
- Der übertragende Steuerpflichtige hat – bevor er sich dazu entschließt, das Objekt unentgeltlich zu übertragen – die (zumindest bedingte) Absicht besessen, auch dieses Objekt am Markt zu verwerten.

Vor der Übertragung auf seinen Sohn hatte Viktor Meise die Absicht, das 4. Objekt am Markt zu verwerten. Somit liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor. Die unentgeltliche Übertragung dieser Eigentumswohnung stellt eine mit dem Teilwert zu erfassende gewinnrealisierende Entnahme dar.

Durch Schenkung
übertragene Objekte
gelten als Zähl-
objekte

Andere Sichtweise
bei geerbten
Grundstücken

Vor der Übertragung
bestand eine
Verkaufsabsicht