

**Gewerblicher Grundstückshandel
unter besonderer Berücksichtigung
des Tatbestandsmerkmals der
Nachhaltigkeit
bei Ein-Objekt-Veräußerungen**

Hausarbeit mit Schwerpunkt im Studienfach
Einkommensteuer

Eingereicht beim Fachbereich Steuerverwaltung
der Fachhochschule
für Verwaltung und Dienstleistung
am 24.01.2007

Name der Verfasserin:

Lehrgruppe:

Name der betreuenden Lehrkraft:

A. Einleitung

Bei der Veräußerung von Grundstücken bereitet die Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung in der Praxis erhebliche Schwierigkeiten. Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG sind von zweifelhaftem Abgrenzungswert und ihre Anwendung auf die vielgestaltigen Sachverhalte führt zu unterschiedlichen Rechtsfolgen mit hohem Streitpotenzial sowie zu einer Unvorhersehbarkeit der steuerlichen Rechtsfolgen aus dem Verkauf von Grundstücken. Nach wie vor ist nicht klar, nach welchen Kriterien zu beurteilen ist, ob eine Grundstücksveräußerung der privaten oder der gewerblichen Sphäre zuzuordnen ist. Der Abgrenzung kommt insoweit besondere Bedeutung zu, als dass sich aus den unterschiedlichen Rechtsfolgen auch erheblich voneinander abweichende Steuerbelastungen ergeben können, u.a. durch die unterschiedliche Verlustberücksichtigung und die evt. Erhebung von Gewerbesteuer im Falle eines gewerblichen Veräußerungsgeschäfts.¹

Als ein spezielles Problem im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat sich die Frage erwiesen, ob bzw. in welchen Fällen auch die Veräußerung nur eines Objekts (sog. „Ein Objekt-Fälle“) einen gewerblichen Grundstückshandel begründen kann.

Dabei ist umstritten, ob das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit bei einem einmaligen Verkauf erfüllt sein kann, insbesondere dann, wenn sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Die Anzahl der ergangenen Finanzgerichts- und BFH-Urteile so wie auch die derzeit anhängigen Verfahren beim

¹ Schmidt-Liebig, S. 29 f.

BFH² zeigen einerseits das Bedürfnis nach mehr Rechtssicherheit durch eindeutige Abgrenzungskriterien, lassen andererseits aber auch grundsätzliche Zweifel und Fragen darüber erkennen, ob ein gewerblicher Grundstückshandel bei der Veräußerung nur eines Objektes überhaupt vorliegen kann.

Auf die Anregung des BFH, für derartige Fälle eine Nichtaufgriffsgrenze einzuführen³, hat die Finanzverwaltung bislang noch nicht reagiert. Auch hier gehen die Meinungen darüber auseinander, ob durch diese betragsmäßige Grenze eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet werden kann.

B. Geltende Rechtslage

I. Allgemeines

Wird ein zum Privatvermögen gehörendes Grundstück veräußert, so ist der Veräußerungsgewinn grundsätzlich nur dann zu versteuern, wenn die Voraussetzungen des § 23 EStG vorliegen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn infolge der Art und Weise der Veräußerung die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt werden. Die Veräußerung stellt sich dann nicht mehr als letzter Akt der privaten Vermögensverwaltung dar, sondern als eine gewerbliche Tätigkeit, die sowohl der Einkommensteuer als auch der Gewerbesteuer unterliegt.⁴

II. Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs.2 EStG

Die Frage, wann ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, ist anhand der in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG enthaltenen Legaldefinition für den Gewerbebetrieb zu beantworten. Nach dieser Vorschrift ist

² vgl. Liste der beim BFH, BVerfG und Europäischen Gerichtshof anhängigen Verfahren in Steuersachen, Beilage Nr.3/2006 zum BStBl Teil II Nr.16/2006 vom 18.10.2006, S. 85,86

³ BFH-Urteil vom 28.4.2005, IV R 17/04, Rn.35

⁴ Söffing, DB 2002, 964-969

eine Tätigkeit gewerblich, wenn der Steuerpflichtige selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht unter Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tätig wird (sog. Positivmerkmale). Daneben darf es sich bei der Tätigkeit weder um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch um die Ausübung einer selbständigen Arbeit noch um private Vermögensverwaltung handeln (sog. Negativmerkmale).

Ist eines dieser Kriterien nicht erfüllt, kann verständlicherweise kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen. Die Veräußerung stellt sich dann als letzter Akt der privaten Vermögensverwaltung dar.

Abgrenzungsprobleme bereiten in den Fällen der Veräußerung von nur einem Objekt insbesondere das positive Merkmal der Nachhaltigkeit sowie das negative Merkmal der Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung, die im Folgenden näher erläutert werden.

1. Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung

a) Definition

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt.⁵

Bei der Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und Vermögensverwaltung andererseits hat die Rechtsprechung seit langem auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abgestellt. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich

⁵ BFH-Urteil vom 3.7.1995, GrS 1/93, BStBl II 1995, 617

fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.⁶

b) Grundsatz der Drei-Objekt-Grenze

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung hat der VIII. Senat des BFH die sog. Drei-Objekt-Grenze eingeführt.⁷ Danach ist die Veräußerung von mehr als drei Objekten in engem zeitlichen Zusammenhang (fünf Jahre) regelmäßig als gewerblicher Grundstückshandel anzusehen. „Objekte“ sind Grundstücke jeglicher Art.⁸ Aus dem engen zeitlichen Zusammenhang wird auf eine bedingte Veräußerungsabsicht im Anschaffungs- oder Bebauungszeitpunkt geschlossen, die nur in besonderen Ausnahmefällen widerlegt werden kann.⁹ Dadurch wird bewirkt, dass der Steuerpflichtige rückwirkend auf den Zeitpunkt der Bebauung einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat. Man spricht insoweit auch vom „rückbezogenen Grundstückshandel“.¹⁰

c) Ausnahmen von der Drei-Objekt-Grenze

Der Drei-Objekt-Grenze kommt allerdings nur Indizwirkung zu.¹¹ Sie stellt keine Mindestgrenze in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit dar.¹²

Die im BMF-Schreiben vom 26.3.2004¹³ angeführten Beispielfälle, in denen auch bei weniger als vier Objekten ein Gewerbebetrieb vorliegen kann, sind dadurch gekennzeichnet, dass eine unbedingte Veräußerungsabsicht vorliegt. Das

⁶ BFH-Urteil vom 3.7.1995, a.a.O.

⁷ BMF-Schreiben vom 20.12.1990, BStBl I 1990, 884

⁸ BFH-Urteil vom 3.8.2004, X R 40/03, Rn.39

⁹ BFH-Beschluss vom 10.12.2001, GrS 1/98, Rn.38; zu den Ausnahmefällen vgl. Littmann, § 15, Rn.131, S.2054/8

¹⁰ Söffing, FR 2006, 485-490

¹¹ BFH-Urteil vom 2.9.1992, XI R 21/91, Rn.25

¹² BFH-Beschluss vom 10.12.2001, GrS 1/98, Rn.40

¹³ BMF-Schreiben vom 26.3.2004, IV A 6-S 2240-46/04, Tz. 28

bedeutet, dass der Veräußerer die Aktivitäten zu einem Zeitpunkt entfaltet, in dem zweifelsfrei erwiesen ist, dass das Grundstück aus seinem Vermögen ausscheiden soll oder sogar bereits ausgeschieden ist¹⁴ (sog. „originärer Grundstückshandel“)¹⁵.

Dies kann z.B. der Fall sein, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung (ggf. auch durch Schenkung) erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist oder wenn ein Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach den Wünschen des Erwerbers bebaut wird.

Betreibt der Steuerpflichtige das Bauunternehmen, welches für die Errichtung des Objekts erhebliche Leistungen erbringt, selbst und rechnet dies mit ihm nicht wie unter Fremden üblich ab, so soll ebenfalls Gewerblichkeit vorliegen.

Der X. Senat nimmt Gewerblichkeit auch dann an, wenn der Steuerpflichtige das Bauvorhaben kurzfristig finanziert oder aber wenn dieser schon während der Bauzeit einen Makler mit dem Verkauf des Objekts beauftragt.

Das Gleiche gilt, soweit vor Fertigstellung ein Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber geschlossen wird.

Übernimmt der Steuerpflichtige gegenüber dem Erwerber Gewährleistungspflichten, die über das Maß dessen, was unter Fremden üblich ist, hinausgehen, soll Gewerblichkeit ebenfalls zu bejahen sein.

Nicht zuletzt spricht auch die Bebauung unmittelbar nach Erwerb und die unmittelbare Veräußerung des Objekts nach Abschluss der Bauarbeiten für eine gewerbliche Tätigkeit.

d) „Großobjekte“

Der Erlass vom 26.3.2004 differenziert zwischen Wohnobjekten (Tz. 28) und Großobjekten (Tz. 29). Dabei geht er davon aus,

¹⁴ BFH-Beschluss vom 10.12.2001, a.a.O., Rn.38; vgl. auch Beschluss des BVerfG vom 7.11.1995, 2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34

¹⁵ Söffing, FR 2006, 485-490

dass die o.g. Ausnahmen (Tz. 28 des Erlasses) auch auf Großobjekte Anwendung finden. Für Großobjekte kann darüber hinaus ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen, wenn besondere Umstände gegeben sind, z.B. wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen nach ihrem wirtschaftlichen Kern der Tätigkeit eines Bauträgers entspricht.

2. Nachhaltigkeit bei Ein-Objekt-Veräußerungen

a) Nachhaltigkeit mit Wiederholungsabsicht

Soweit eine Wiederholungsabsicht feststellbar ist, ist das Merkmal der Nachhaltigkeit unabhängig von der Anzahl der veräußerten Objekte – also auch bei Ein-Objekt-Veräußerungen – erfüllt.¹⁶

b) Nachhaltigkeit bei fehlender Wiederholungsabsicht

b1) Ansicht des BFH

Die Rechtsprechung des BFH nimmt in letzter Zeit Nachhaltigkeit auch bei der Veräußerung nur eines Grundstückes ohne Wiederholungsabsicht an, wenn das einzige Veräußerungsgeschäft „eine Vielzahl zahlreicher und unterschiedlicher Einzeltätigkeiten“ erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei nachhaltig tätig geworden (Einzeltätigkeitsrechtsprechung).¹⁷ Des Weiteren muss mit der erforderlichen Gewissheit feststehen, dass die maßgeblichen Aktivitäten mit dem Ziel entfaltet wurden, den Verkaufspreis zu erhöhen. Das ist regelmäßig der Fall, wenn die Maßnahmen vorgenommen wurden, nachdem der Entschluss der Veräußerung gefasst worden ist.¹⁸ Von entscheidender Bedeutung für die Beurteilung der Nachhaltigkeit sind also nur solche Einzeltätigkeiten, die ab dem Zeitpunkt, in dem eine Veräußerungsabsicht vorliegt, vorgenommen werden.

¹⁶ Hermann/ Heuer, § 15, Anm. 1040

¹⁷ BFH-Urteil vom 24.1.1996, X R 255/93, Rn.20

¹⁸ BFH-Urteil vom 28.4.2005, a.a.O., Rn.32

b2) Maßgebliche Einzeltätigkeiten

Um zu verdeutlichen, dass es sich hierbei um Ausnahmefälle handelt, fügt der BFH hinzu, dass für die Annahme der Nachhaltigkeit solche Einzeltätigkeiten nicht ausreichen, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden. Er hat vielmehr Fälle im Auge, bei denen die maßgeblichen Aktivitäten nach Umfang und Gewicht nicht hinter denen zurückbleiben, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig sind, mit dem einzigen Unterschied, dass sie eben nur in ein einziges Objekt einfließen.¹⁹ Die Höhe der Baukosten spielt im Rahmen dieser Gesamtwürdigung nur als Beweisanzeichen eine Rolle.²⁰

b3) Unterscheidung Durchhandelsfälle/ Bebauungsfälle

Im Schrifttum wird zum Teil hinsichtlich der Veräußerung nur eines Grundstücks ohne Wiederholungsabsicht zwischen Durchhandelsfällen und Bebauungsfällen unterschieden.²¹

b3.1.) Durchhandelsfälle

In den sog. Durchhandelsfällen soll bei der Veräußerung nur eines Objektes ohne Wiederholungsabsicht keine Nachhaltigkeit gegeben sein, wahrscheinlich weil es hier keine „Vielzahl zahlreicher und unterschiedlicher Einzeltätigkeiten gibt, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, der Steuerpflichtige sei nachhaltig tätig geworden“.²²

b3.2.) Bebauungsfälle

Die Nachhaltigkeit in Bebauungsfällen ergibt sich nach Ansicht des BFH nicht aus dem Verkauf des Grundstücks, sondern allein aus den davon unabhängigen Aktivitäten des Veräußerers, die die Herstellung des zu veräußernden Grundstücks, also die

¹⁹ BFH-Urteil vom 28.4.2005, a.a.O., 34

²⁰ BFH-Urteil vom 28.4.2005, a.a.O., Rn.35

²¹ Kempermann, DStR 2006, 265-269

²² Söffing, FR 2006, 485-490

Beschaffungsseite betreffen. Die vorliegende Rechtsprechung bezieht sich daher in erster Linie auf die sog. Bebauungsfälle.²³

c) Gesamtbild der Verhältnisse

Zur Bestimmung des Begriffs der Nachhaltigkeit orientiert sich die Rechtsprechung am Bild eines Gewerbetreibenden – nämlich dem des Bauunternehmers oder Baubetreuers.²⁴ Ähnlich ist bereits der I. Senat bei der Ausfüllung des Merkmals „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ verfahren.²⁵

C. Bedenken/ Kritik gegen die aktuelle Rechtsprechung

I. Auslegung des Begriffs der Nachhaltigkeit

Gegen die Auffassung, die Nachhaltigkeit könne sich aus einer Reihe von zahlreichen und unterschiedlichen Einzeltätigkeiten ergeben, gibt es in der Literatur erhebliche Bedenken, die sich in vielfältig begründeter Kritik zeigen.

1. Abstellen auf den Wortlaut des § 15 Abs.2 EStG

Ein Teil der Literatur orientiert sich streng am Wortlaut des § 15 Abs.2 EStG.²⁶ Danach müsse der Begriff der Nachhaltigkeit absatzorientiert interpretiert werden. Es komme also für die Beantwortung der Frage, ob Nachhaltigkeit vorliegt oder nicht, allein darauf an, dass Grundstücke nachhaltig veräußert werden.

a) Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“

Tätigkeiten auf der Beschaffungsseite seien irrelevant, weil sich das Merkmal der Nachhaltigkeit ebenso wie das Merkmal der Selbständigkeit nur auf die Beteiligung am allgemeinen

²³ Söffing FR 2006, 485-490

²⁴ BMF-Beschluss vom 10.12.2001, a.a.O., Rn.26

²⁵ BFH-Urteil vom 15.12.1999, IR 16/99

²⁶ Söffing, BB 2005, 2101-2105; Moritz, DStR 2005, 2010-2014; Hornig, DStR 2005, 1719-1722

Geschäftsverkehr beziehe. Der Begriff der Nachhaltigkeit i.S.d. § 15 Abs.2 EStG erfasse also nicht jedes nachhaltige Handeln, sondern nur die nachhaltige Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Und da diese Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sich nur auf den Bereich der entgeltlichen Abgabe von Gütern oder Leistungen beziehe und man nur dadurch einen Gewinn erzielen könne, handele ein Steuerpflichtiger nur dann nachhaltig, wenn er nachhaltig Güter oder Leistungen gegen Entgelt am Markt abgibt.²⁷

b) Bezug auf das Tatbestandsmerkmal „Gewinnerzielungsabsicht“

Dass die Voraussetzungen des § 15 Abs.2 EStG nur die Veräußerungsseite und nicht auch die Beschaffungsseite betreffen, ergäbe sich zudem auch aus dem Merkmal der Gewinnerzielungsabsicht, denn einen Gewinn könne man nur durch die Veräußerung eines Wirtschaftsguts, nicht aber durch dessen Erwerb erzielen.²⁸ Eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten, die im Zusammenhang mit der Veräußerung eines einzigen Grundstücks vorgenommen werden, könnten demnach niemals zu der Nachhaltigkeit führen, die §15 Abs.2 EStG seinem Wortlaut nach fordert. Die Ansicht des BFH führe daher zu einem mit dem Sinn des Wortes „nachhaltig“ unvereinbaren Ergebnis.²⁹

2. Teleologische Reduktion des § 15 Abs. 2 EStG

Eine Gegenansicht innerhalb der Literatur sowie die aktuelle Rechtsprechung vertritt eine teleologische Reduktion des § 15 Abs.2 EStG.³⁰ Erfasst werden sollen alle Tätigkeiten, die nach der Verkehrsanschauung gewerblichen Charakter haben. Dies entspricht hier der Anwendung einer typologischen

²⁷ Söffing, BB 2005, 2101-2105

²⁸ Söffing, FR 2006, 485-490

²⁹ Söffing, BB 2005, 2101-2105

³⁰ Kempermann, DStR 2006, 265-269

Betrachtungsweise am Bild eines Bauunternehmers bzw. Baubetreuers.

3. Veranschaulichung der Problematik anhand eines Beispiels

a) Der Mondflug von Söffing und Kempermann

Um seine Sichtweise zum Merkmal Nachhaltigkeit zu verdeutlichen, führt Söffing folgendes Beispiel an: „Ein Mensch, der nur ein einziges Mal zum Mond fliegt, fliegt nicht deshalb nachhaltig zum Mond, weil zu dem einen Mondflug eine „Vielzahl von zahlreichen und unterschiedlichen Einzeltätigkeiten“ erforderlich sind.“³¹

Kempermann, nach dessen Ansicht der Begriff der Nachhaltigkeit nicht eindeutig auf mehrere Verkaufsfälle beschränkt ist, bezieht sich auf das Argument von Söffing und argumentiert, dass die Sache schon ganz anders aussehe, wenn man das Merkmal der Nachhaltigkeit auf die Betätigung auf dem Gebiet der Raumfahrt statt auf den einzelnen isolierten „Mondflug“ beziehen würde.³²

Daraufhin erklärt Söffing, dass es sich bei dem Mondflug auf dem Gebiet der Raumfahrt um einen anderen Sachverhalt handeln würde, als um den eines einzigen Fluges zum Mond, denn durch einen Mondflug im Rahmen einer Betätigung auf dem Gebiet der Raumfahrt werde durch diese Betätigung eine Wiederholungsabsicht indiziert. Bei einem isolierten Mondflug sei dies nicht der Fall. Zur Veranschaulichung fügt Söffing hinzu, der Unterschied zwischen einem einzigen Flug zum Mond und einem Mondflug im Rahmen einer Betätigung auf dem Gebiet der Raumfahrt würde dem einmaligen Abschuss eines Hasens und dem Abschuss eines Hasens im Rahmen einer Treibjagd entsprechen. Im letzten Fall ergäbe sich aus der Teilnahme an der Treibjagd eine Wiederholungsabsicht.³³

³¹ Söffing, BB 2005, 2101

³² Kempermann, DStR 2006, 265-269

³³ Söffing, FR 2006, 485-490

b) Stellungnahme

Fraglich ist, ob das o.g. Beispiel dem Fall entspricht, den es zu entscheiden gilt. Das Argument Söffings, dass ein Mensch nicht deshalb nachhaltig zum Mond fliegt, weil dazu eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten erforderlich sind, mag richtig erscheinen. Die Argumentation trifft allerdings nicht den Kernpunkt des Problems. Denn es geht um die Frage, ob die Nachhaltigkeit zwingend auf die Veräußerungsseite zu beziehen ist oder sich auch aus der Beschaffungsseite ergeben kann. Die eigentliche Frage lautet daher, ob zur Begründung der Nachhaltigkeit zwingend mehrere Mondflüge erforderlich sind. Söffing setzt dagegen schon voraus, dass die Nachhaltigkeit zwingend nur die Veräußerungsseite betrifft, indem er durch seine Formulierung deutlich macht, dass es auf mehrere Mondflüge ankäme. Das o.g. Beispiel erklärt nicht seine Ansicht, warum zwingend mehrere Mondfahrten zur Begründung der Nachhaltigkeit erforderlich sind. Es geht aber vielmehr darum, festzustellen, ob der einzelne Abschuss eines Hasens wie der Abschuss eines Hasens bei der Teilnahme an der Treibjagd vollzogen wurde. Die Kernfrage muss sich darauf beziehen, ob eine solche Sichtweise gerechtfertigt ist. Es bleibt offen, warum jemand anders behandelt werden sollte (letztlich geht es ja um die Rechtsfolge), der zwar kein Astronaut ist, aber genau dasselbe tut wie ein Astronaut und ebenso viele neue Erkenntnisse aus dieser Mondfahrt zieht wie der Astronaut. Das angeführte Beispiel hilft daher bei der Beantwortung der Kernfrage nicht weiter.

II. Bestimmtheitserfordernis der Kriterien für Ein-Objekt-Fälle

Unter Bezug auf das Urteil vom 9.12.2002³⁴ stellt der BFH in seinem Urteil vom 28.4.2005³⁵ Kriterien für die Annahme der Nachhaltigkeit von Ein-Objekt-Veräußerungen auf.³⁶

³⁴ BFH-Urteil vom 9.12.2002, VIII R 40/01

³⁵ BFH-Urteil vom 28.4.2005, a.a.O., Rn.34

Einige Kritiker äußern in unterschiedlichen Zusammenhängen Zweifel daran, ob die im Urteil aufgestellten Kriterien dem Bestimmtheitserfordernis genügen³⁷ und ob dadurch eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet ist.

III. Die Tz. 29 des BMF-Erlasses vom 26.3.2004³⁸

Teile der Literatur sehen die Formulierung der Tz. 29 des BMF-Erlasses vom 26.3.2004 nicht im Einklang mit dem Beschluss des Großen Senats vom 10.12.2001³⁹. Dort heißt es: „Beim Verkauf von Grundstücken, die der Veräußerer bebaut hat, entspricht die mit der Bebauung zusammenhängende Tätigkeit nicht stets „dem Bild, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht“. Dieser Ansicht sei zu folgen.⁴⁰ Die Bebauung allein sage nichts über die spätere Nutzungsabsicht aus. Auch wenn der Steuerpflichtige durch die Art und Weise der Bebauung wie ein Bauträger oder Bauunternehmer auftritt, könne ihm nicht allein deshalb eine Veräußerungsabsicht unterstellt werden. Insbesondere bei der Bebauung eines eigenen Grundstücks deute erst der Verkauf auf eine evtl. von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht hin.

Aus Formulierungen und dem Umgang mit dem Begriff des „Großobjekts“ kann darüber hinaus der Vorwurf der Literatur abgeleitet werden, der Begriff des „Großobjekts“ werde von der Rechtsprechung zum entscheidenden Merkmal für das Vorliegen der Nachhaltigkeit genommen.⁴¹

³⁶ s. B II 2 b.2.)

³⁷ Hornig, DStR 2005, 1719-1722; Söffing, BB 2005, 2101-2105; Moritz, DStR 2005, 2010-2014

³⁸ BMF-Schreiben vom 26.3.2004, a.a.O.

³⁹ BFH-Beschluss vom 10.12.2001, a.a.O.

⁴⁰ Söffing, M., DStR 2004, 793-799

⁴¹ u.a. Söffing, M, DStR 2004, 793-799

D. Stellungnahme zur Kritik

I. Auslegung des Begriffs der Nachhaltigkeit

Um beurteilen zu können, ob das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit in den Fällen, in denen nur ein Objekt veräußert wird und keine Wiederholungsabsicht feststellbar ist, erfüllt sein kann, ist zunächst eine historische und teleologische Betrachtung des Begriffs der Nachhaltigkeit vorzunehmen.

1. Historische Auslegung der Nachhaltigkeit

Im Steuerrecht hat sich der Begriff „nachhaltig“ aus der Rechtsprechung des RFH zum Umsatzsteuerrecht entwickelt. Er ist gesetzlich erstmals in § 2 Abs.1 Satz 3 UStG 1934 festgelegt, später auch in das Gewerbesteuerrecht in § 1 Abs.1 Satz 1 GewStDV und das Einkommensteuerrecht in § 6 Abs.2 GemV (Vorgängervorschrift des heutigen § 15 Abs.2 Satz 1 EStG bzw. § 14 S.1 AO 1977) übernommen worden.⁴²

a) Rechtsprechungshistorie der Umsatzsteuersenate

Der RFH, der OFH und anfänglich auch der BFH haben den Begriff der Nachhaltigkeit in weitem Sinne „ausgelegt“. Danach war für die Nachhaltigkeit ausreichend, dass tatsächlich mehrere, aufeinander folgende, gleichartige Verkäufe vorgenommen wurden. Selbst eine einmalige Leistung konnte Nachhaltigkeit begründen, wenn sie in Wiederholungsabsicht erfolgte. Eine Ausnahme zu diesen Grundsätzen bildet die Entscheidung des BFH vom 10.5.1961⁴³, in der es heißt, dass das UStG „jede wirtschaftliche Tätigkeit“ erfassen will und damit auch eine einmalige Leistung, wenn sie eine Tätigkeit ist, die „in den gewerblichen Sektor fällt, also typisch gewerblich ist“.⁴⁴ Mit der

⁴² Rau Stadie Rn. 250

⁴³ BFH-Urteil vom 10.5.1961, V 50/59

⁴⁴ Rau Stadie, Rn.251

Entscheidung vom 13.12.1984⁴⁵ wurde ebenfalls eine typologische Sichtweise angewendet. In diesem Urteil wurde der Begriff „Nachhaltigkeit“ überhaupt nicht erwähnt, sondern stattdessen eine „geschäftliche Tätigkeit... im Sinne eines auf gewisse Dauer angelegten Geschäftsbetriebes... unter Beteiligung am Markt wie ein Händler“ gefordert. Unter späterer Wiederaufnahme des Begriffs „nachhaltig“ wurden die o.g. Formulierungen fortgesetzt mit der Betonung, dass das alleinige Abstellen auf das Merkmal der Nachhaltigkeit nicht weiterführe.⁴⁶ Zwischenzeitlich wurde die typologische Sichtweise wieder verlassen⁴⁷ und eine nachhaltige Tätigkeit als eine „auf Dauer angelegte Tätigkeit“ (im weitesten Sinne gewerbliche oder berufliche Tätigkeit) verstanden. Unter Abwägen verschiedener von der Rechtsprechung aufgestellter Kriterien sollte nach dem Gesamtbild der Verhältnisse entschieden werden, ob Nachhaltigkeit vorliegt.⁴⁸ Erst im BFH-Urteil vom 18.1.1995⁴⁹ wurde erstmals wieder auf eine „geschäftsmäßige Tätigkeit“ abgestellt.⁵⁰

b) Rechtsprechungshistorie der Ertragsteuersenate

Die Rechtsprechung der Ertragsteuersenate sieht in Anlehnung an die ältere Rechtsprechung des Umsatzsteuersenats eine Tätigkeit als nachhaltig an, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, d.h. wenn sie mit dem Willen unternommen wird, sie bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen.⁵¹ Das Merkmal ersetzt die „berufsmäßige Tätigkeit“, „fortgesetzte Arbeitstätigkeit“,

⁴⁵ BFH-Urteil vom 13.12.1984, V R 32/74

⁴⁶ Rau Stadie, Rn.252

⁴⁷ BFH-Urteil vom 22.6.1989, VR 37/84

⁴⁸ Rau Stadie, Rn.25

⁴⁹ BFH-Urteil vom 18.1.1995, XI R 71/93

⁵⁰ Rau Stadie, Rn.255

⁵¹ BFH-Urteil vom 21.8.1985, I R 60/80; u.a. Littmann, § 15, Rn.122

„planmäßige Tätigkeit“ und ähnliche Wendungen, auf die die Rechtsprechung und Literatur zunächst abgestellt haben. Es soll einzelne „gelegentliche“ Handlungen aus dem Gewerbebetriebsbegriff ausschließen. Das subjektive Bindeglied zwischen mehreren Handlungen ist die Wiederholungsabsicht des Steuerpflichtigen. Das Merkmal ist deshalb im Kernbereich verwirklicht, wenn eine Vielzahl gleichartiger Handlungen mit Wiederholungsabsicht vorgenommen wird.⁵² Die Ertragsteuersenaten gehen aber bezüglich des Gewerbebetriebsbegriffs zunehmend zu einer typologischen Sichtweise über. Dies wird vor allem durch die Formulierung in einer Vielzahl von Urteilen deutlich: „Bei der Auslegung der in § 15 Abs.2 EStG genannten Merkmale ist das Bild des Gewerbetreibenden heranzuziehen“, ebenso wie durch die Verweise auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung.

c) Stellungnahme/ Zwischenergebnis

Die Entwicklung in der Rechtsprechung zeigt, dass eine Orientierung am Wortlaut der Vorschrift weder bei der Prüfung der unternehmerischen Tätigkeit im umsatzsteuerlichen Sinne nach § 2 Abs.1 UStG noch bei der Beurteilung, ob eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs.2 EStG vorliegt, weiterführt. Das Wort „nachhaltig“ bedeutet im allgemeinen Sprachgebrauch „anhaltend“ bzw. „auf längere Zeit fortwirkend“.⁵³ Mehr lässt sich diesem Wort nicht entnehmen. Es kann daher seinem Wortlaut nach nicht als entscheidendes Merkmal für das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit angesehen werden.

Im Umsatzsteuerrecht wird der Begriff der Nachhaltigkeit nicht als eigenständiges Tatbestandsmerkmal aufgeführt, sondern dient lediglich der näheren Erläuterung des Merkmals der „gewerblichen

⁵² Schmidt-Liebig, S. 35 f, Rn.18

⁵³ Deutsches Wörterbuch

oder beruflichen Tätigkeit“. Dies ergibt sich aus der Formulierung „Gewerblich oder beruflich ist jede nachhaltige Tätigkeit...“, § 2 Abs.1 S.2 UStG. Aus diesem Zusammenhang wurde der Begriff „nachhaltig“ in das Ertragsteuerrecht übernommen.⁵⁴ Dem Wortlaut des § 15 Abs.2 EStG zufolge handelt es sich in diesem Fall bei dem Begriff der Nachhaltigkeit um ein eigenständiges Tatbestandsmerkmal. Die Erfahrungen der o.a. Urteile⁵⁵ sowie auch die Urteile über „Ein-Objekt-Fälle“⁵⁶ zeigen jedoch, dass das alleinige Abstellen auf den Begriff der Nachhaltigkeit zu Entscheidungen führen würde, die eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleisten kann und dass eine klare begriffliche Eingrenzung bzw. Abgrenzung des Begriffs „nachhaltig“ nicht möglich zu sein scheint.

Teile der Literatur sind ebenfalls der Meinung, dass dieses Merkmal als Grundlage für einen rechtlichen Erkenntnisgewinn untauglich sei.⁵⁷ Es wird in diesem Zusammenhang darauf hingewiesen, dass auch nicht jede nachhaltige Tätigkeit eine gewerbliche Tätigkeit darstelle, wie z.B. der regelmäßige Verkauf von Kleidung und Spielzeug der eigenen Kinder auf dem Flohmarkt. Auch der „umgekehrte Fall“ zu der hier behandelten Problematik zeigt also, dass das alleinige Abstellen auf die wortwörtliche Bedeutung der Nachhaltigkeit nicht weiterführt. Eine wiederholte Tätigkeit lässt keinen ausreichenden Schluss auf das Vorliegen einer gewerblichen Tätigkeit zu. Von dem umgekehrten Fall kann man dies ebenso wenig erwarten.

⁵⁴ s. D I 1.

⁵⁵ s. D I 1. a + b)

⁵⁶ statt vieler zuletzt BFH-Urteil vom 1.12.2005, IV R 65/04

⁵⁷ u.a. Rau Stadie Rn. 264

2. Teleologische Auslegung

Bei der teleologischen Betrachtung des Begriffs der Nachhaltigkeit ist auch der Sinn und Zweck der Vorschrift des § 15 Abs.2 EStG zu berücksichtigen.

Sinn und Zweck des § 15 Abs.2 EStG ist das Erfassen von gewerblichen Tätigkeiten, die weder unter § 13 noch unter § 18 EStG fallen und keine private Vermögensverwaltung darstellen.

Sinn und Zweck des Tatbestandsmerkmals der Nachhaltigkeit ist es, einzelne „gelegentliche“ Handlungen aus dem Gewerbebetriebsbegriff auszuschließen. Es entspricht daher nicht dem Sinn und Zweck der Vorschrift, wenn eine Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung als gewerblich einzustufen ist, diese mangels Nachhaltigkeit im wörtlichen Sinne aber nicht unter § 15 Abs.2 EStG erfasst wird.

3. Ergebnis

Im Ergebnis ist die Vorschrift des § 15 Abs.2 EStG und damit auch das Merkmal der Nachhaltigkeit teleologisch auszulegen. Zu diesem Ergebnis kommt man auch, wenn man sich die Frage stellt, warum jemand, der zwar nur ein einziges Verkaufsgeschäft tätigt, aber nach Umfang und Zeitraum genau dasselbe tut wie ein Gewerbetreibender, anders behandelt werden sollte, als der Gewerbetreibende. Es ist daher auf den Sinn und Zweck der Vorschrift abzustellen, denn bei der Auslegung von Gesetzestexten ist stets der Tatbestand der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten. Der Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen durch sinngemäßes Anwenden der Vorschrift ist gegenüber der wortwörtlichen Auslegung einzelner Tatbestandsmerkmale der Vorzug zu gewähren. Es ist nicht entscheidend auf einzelne Tatbestandsmerkmale abzustellen, sondern unter Anwendung einer typologischen Betrachtungsweise am Bild eines Gewerbetreibenden (hier: Bauunternehmer/Baubetreuer) unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der Verhältnisse zu entscheiden, ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

Wenn es darum geht, durch das Merkmal der Nachhaltigkeit einzelne „gelegentliche“ Handlungen aus dem Gewerbebetriebsbegriff auszuschließen, so muss dies nicht zwingend bedeuten, dass eine einmalige Tätigkeit als „gelegentliche“ Tätigkeit zu werten ist. „Gelegentlich“ ist in diesem Zusammenhang vielmehr als „nicht planmäßig“ bzw. „dem Zeitraum und dem Umfang nach für die Annahme von Gewerblichkeit nicht ausreichend“ zu verstehen. An dieser Stelle sei nochmals auf das o.g. Beispiel des Verkaufs auf dem Flohmarkt hingewiesen.⁵⁸ „Gelegentlich“ darf in diesem Zusammenhang nicht anhand der Anzahl von Verkäufen beurteilt werden, sondern richtet sich nach Zeitraum und Umfang der Tätigkeit.

Ebenso muss auch eine „fortgesetzte Arbeitstätigkeit“ oder „ständige Erwerbsquelle“ nicht zwingend mehrere Verkaufsgeschäfte zur Folge haben. Auch durch ein einzelnes umfangreiches Verkaufsgeschäft kann sich eine ständige Erwerbsquelle erschließen. Ein einziges, umfangreiches Projekt kann durchaus eine fortgesetzte Arbeitstätigkeit erforderlich machen.

Auch was die Notwendigkeit einer Wiederholungsabsicht anbelangt, kann diese kein entscheidendes Erfordernis für die Begründung einer nachhaltigen Tätigkeit sein, wenn einerseits der Umfang und Zeitraum eines einmaligen Verkaufsgeschäfts die Lebensdauer eines Unternehmens ausfüllen kann und andererseits auch die nur wenige Wochen lang betriebene Gastwirtschaft zweifellos eine gewerbliche Tätigkeit darstellt.

Die Rechtsprechung des BFH ist damit im Ergebnis begründet und nachvollziehbar.

⁵⁸ s. D I 1. c)

II. Bestimmtheitserfordernis der Kriterien für Ein-Objekt-Fälle

Um entscheiden zu können, ob die Kriterien dem erforderlichen Bestimmtheitserfordernis genügen, ist die Formulierung des BFH näher zu betrachten.⁵⁹

Dabei fällt zunächst auf, dass der BFH durch die Formulierung „...kann ausnahmsweise Nachhaltigkeit vorliegen...“ deutlich macht, dass nicht in jedem Fall, in dem die aufgestellten Kriterien erfüllt sind, auch tatsächlich Nachhaltigkeit anzunehmen ist, sondern dass es sich bei derartigen Fällen um absolute Ausnahmefälle handelt. Die aufgestellten Kriterien sollen als Anhaltspunkte für das Vorliegen eines derartigen Ausnahmefalles dienen. Es handelt sich keinesfalls um feststehende Tatbestandsmerkmale, bei deren Vorliegen zwingend eine Rechtsfolge eintritt. Für diese Fälle ist beabsichtigt, dass sie unter Berücksichtigung des Gesamtbilds der Verhältnisse individuell beurteilt werden. Fraglich ist, ob diese Einzelfallentscheidung anhand der vorliegenden Kriterien so vorgenommen werden kann, dass eine einheitliche Rechtsanwendung gewährleistet ist.

Keiner der Kritiker hat nähere Angaben zu der Vorstellung gemacht, wie bzw. durch welche Kriterien dem Bestimmtheitserfordernis genügt werden kann. Würde man beispielsweise festlegen, dass mindestens drei maßgebliche Einzeltätigkeiten über einen Zeitraum von zwei Jahren vorliegen müssen, um die Nachhaltigkeit zu begründen, könnte das Erfordernis der einheitlichen Rechtsanwendung nicht mehr gewährleistet werden, denn in dem einen Fall werden evt. vier oder mehr Einzeltätigkeiten über einen Zeitraum von einem Jahr vorgenommen, in einem anderen Fall sind zwei Einzeltätigkeiten so gravierend, dass unabhängig vom Zeitraum der Ausführung auf jeden Fall Nachhaltigkeit anzunehmen ist. Die Aufstellung fester Kriterien würde demzufolge nicht weiter führen, da der Tatbestand

⁵⁹ BFH-Urteil vom 28.4.2005, a.a.O., Rn.34; s.a. B II b2)

der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nicht mehr gewährleistet werden könnte.

Mit den aufgestellten Kriterien hat der BFH eine Richtschnur für die Beurteilung von Ein-Objekt-Veräußerungen gegeben. Es ist bei der Prüfung in vier Schritten vorzugehen:

1. Schritt: Ab welchem Zeitpunkt kann zweifelsfrei eine unbedingte Veräußerungsabsicht festgestellt werden?
2. Schritt: Was für Einzeltätigkeiten wurden ab diesem Zeitpunkt entfaltet? (Art, Umfang, Zeitraum)
3. Schritt: Haben diese Einzeltätigkeiten zu einer Erhöhung des Verkaufspreises geführt und haben diese auf die bestmögliche Veräußerung des Grundstücks abgezielt? Dabei ist zu beachten, dass zur Annahme der Nachhaltigkeit die Aktivitäten nach Umfang und Gewicht nicht hinter denen zurückbleiben dürfen, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig sind (Es muss sich um ein ungewöhnlich aufwändiges Gebäude handeln.)

Nach Prüfung dieser drei Schritte lässt sich im Ergebnis feststellen, ob Nachhaltigkeit vorliegt oder nicht.

Bei der Prüfung ist das Gesamtbild der Verhältnisse heranzuziehen. Dies birgt die Gefahr, dass jeder Veranlagungsbeamte andere Maßstäbe an die Erfüllung der o.g. Kriterien setzt. Zwar sollte man anhand dieser Richtschnur zu einem vertretbaren Ergebnis gelangen. Rechtsstreitigkeiten über die Frage, ab wann es sich um ein ungewöhnlich aufwändiges Gebäude handelt und ab wann die Grenze zur Nachhaltigkeit überschritten ist, können dadurch jedoch nicht ausgeschlossen werden. Aus dieser Erkenntnis entspringt wohl auch die Idee des BFH, für derartige Fälle eine Nichtaufgriffsgrenze einzuführen. Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die vom BFH aufgestellten Kriterien als Anleitung für eine Prüfung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse verstanden werden können, eine Spezifizierung ist aufgrund der Vielfältigkeit und Komplexität dieser Fälle jedoch kaum umsetzbar. Im Ergebnis ist das Bestimmtheitsgebot durch die vorgegebenen Kriterien zwar nicht verletzt, diese tragen aber

weder zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung noch zu einer Vorhersehbarkeit der Rechtslage bei.

III. Die Tz. 29 des BMF-Erlasses vom 26.3.2004⁶⁰

Die Formulierung in der Tz. 29 im o.g. Erlass deutet seinem Wortlaut nach darauf hin, dass es für die Bejahung der Gewerblichkeit allein darauf ankommt, dass der Steuerpflichtige wie ein Bauunternehmer tätig wird. An dieser Stelle ist allerdings darauf hinzuweisen, dass sich die Tz. 29 des Erlasses auf die Drei-Objekt-Grenze bezieht und diese im Rahmen des negativen Tatbestandsmerkmals der Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung zu prüfen ist. Die Vorwürfe in der Literatur, der Begriff des „Großobjekts“ oder des „besonders aufwändig gestalteten Gebäudes“ werde zum entscheidenden Merkmal für das Vorliegen der *Nachhaltigkeit* genommen, sind daher schon vorab abzuweisen. Es geht nicht darum, Großobjekte mit evt. hohen Gewinnen zwingend unter die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs.2 EStG zu subsumieren, sondern darum, die Fälle zu erfassen, in denen aufgrund des Zeitraums und des Umfangs der Entfaltung von Tätigkeiten darauf zu schließen ist, dass zweifelsfrei eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

Durch die Formulierung „kann auch außerhalb der o.g. Ausnahmefälle ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegen“ stellt sich die Frage, ob die Voraussetzungen der Tz. 28, nämlich das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht, auch bei Tz. 29 vorliegen müssen. Dem ist zuzustimmen. Dies ergibt sich u.a. aus dem Verweis der Tz. 29 auf die BFH-Urteile vom 24.1.1996⁶¹ und vom 14.1.1998⁶². In diesen Urteilen war eine zumindest bedingte Veräußerungsabsicht für die Bejahung der Gewerblichkeit erforderlich.⁶³ Durch Beschluss vom 10.12.2001 wurde allerdings

⁶⁰ BMF-Schreiben vom 26.3.2004, a.a.O.

⁶¹ BFH-Urteil vom 24.1.1996, XR 255/93

⁶² BFH-Urteil vom 14.1.1998, XR 1/96

⁶³ BFH-Urteil vom 24.1.1996, a.a.O., Rn.17; BFH-Urteil vom 14.1.1998, a.a.O., Rn.20

eine unbedingte Veräußerungsabsicht erforderlich.⁶⁴ Da sich die Tz. 29 auf diese Urteile bezieht und die aktuelle Rechtsprechung zu berücksichtigen ist, kommt man zu dem Schluss, dass auch bei Tz. 29 eine unbedingte Veräußerungsabsicht vorliegen muss. Folgen Tätigkeiten, die dem wirtschaftlichen Kern nach der Tätigkeit eines Bauunternehmers entsprechen, reicht dies aus, um die Gewerblichkeit zu begründen, wobei der BFH in seiner Rechtsprechung deutlich gemacht hat, dass solche Tätigkeiten nicht ausreichen, die zum Bau eines jeden Hauses erforderlich sind. Aufgrund der vorliegenden Rechtsprechung muss zwar festgestellt werden, dass die Formulierung der Tz. 29 zweifelhaft dargestellt wird, nach richtiger Interpretation und Berücksichtigung der aktuellen Rechtsprechung liegt aber kein Widerspruch zum Beschluss des BFH vom 10.12.2001 vor.

E. Die Frage nach einer Nichtaufgriffsgrenze

Da ein „ungewöhnlich aufwändiges Gebäude“ stark von der individuellen Vorstellung des Betrachters abhängt und es für den Veranlagungsbeamten schwierig ist, die Grenze zu erkennen, ab wann Nachhaltigkeit anzunehmen ist, schlägt der BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung vor, dass die Finanzverwaltung anordnen könnte, „Ein-Objekt-Fälle“ unterhalb einer bestimmten Baukostengrenze nicht aufzugreifen.⁶⁵

I. Bejahende Ansichten

Teile der Literatur begrüßen die Einführung einer Nichtaufgriffsgrenze.⁶⁶ Eine nähere Begründung bleibt jedoch aus. Kempermann erwähnt lediglich, dass diese Anregung mit der

⁶⁴ BFH-Beschluss vom 10.12.2001, a.a.O., Rn.38

⁶⁵ BFH-Urteil vom 28.4.2005, a.a.O., Rn.35

⁶⁶ Moritz, DStR 2005, 2010-2014

Auffassung des BFH korrespondiere, dass der Höhe der Baukosten Indizwirkung zukommt.⁶⁷

II. Ablehnende Ansichten

M. Hornig äußert sich diesem Vorschlag gegenüber ablehnend. Er kritisiert, dass der BFH nach Einführung der „Drei-Objekt-Grenze“ eine weitere auf Richterrecht fußende Nichtaufgriffsgrenze setzen möchte. Dies sei eine unzulässige Ausweitung des Richterrechts. Der Tatbestand des gewerblichen Grundstückshandels müsse aus dem Gesetz heraus entwickelt werden. Denn andernfalls würde an Stelle des Gesetzgebers die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung des jeweiligen Gerichts treten. Hierdurch bestehe die Gefahr, dass die Gerichte lebensfremde Vorstellungen von den Vorgängen des Wirtschaftslebens an die Stelle der Realität setzen. Die Einführung einer Nichtaufgriffsgrenze würde zu einer Verallgemeinerung der gewerblichen Grundstücksfälle führen und nicht mehr zu einer Einzelfallprüfung. Somit käme es gerade nicht mehr auf den „besonderen Einzelfall“ an.⁶⁸

III. Stellungnahme

1. Sinn und Zweck der Nichtaufgriffsgrenze

Sinn und Zweck der Nichtaufgriffsgrenze ist die Sicherstellung, zumindest aber die Förderung einer einheitlichen Rechtsanwendung. Durch die Einführung einer solchen Betragsobergrenze soll es dem Veranlagungsbeamten erleichtert werden, entscheiden zu können, ab wann Nachhaltigkeit anzunehmen ist. Fraglich ist, ob die Einführung einer Nichtaufgriffsgrenze ihrer Aufgabe entsprechen kann.

⁶⁷ Kempermann, DStR 2006, 265-269

⁶⁸ Hornig, DStR 2005, 1719-1722

a) Förderung einer einheitlichen Rechtsanwendung

Fraglich ist, ob durch die Einführung dieser Grenze eine höhere Rechtseinheitlichkeit erreicht werden kann oder ob diese zumindest gefördert wird. Die Problematik in der Praxis besteht darin, dass eine Entscheidung nach dem Gesamtbild der Verhältnisse auch immer eine individuelle Entscheidung bedeutet, denn jeder Veranlagungsbeamte setzt die Maßstäbe über die Entscheidungserheblichkeit des vorliegenden Sachverhalts anders an. Um den Steuerpflichtigen vor einer „Entscheidungswillkür“ zu schützen, erscheint es förderlich, eine betragsmäßige Größe einzuführen, die einen Rahmen über die vom BFH vorgestellten Größenverhältnisse bietet.

b) Spezifizierung des besonderen Einzelfalls

Die Ansicht Hornigs, dass diese Grenze zu einer Verallgemeinerung der gewerblichen Grundstücksfälle führen würde und es gerade nicht mehr auf den „besonderen Einzelfall“ ankäme, ist nicht nachvollziehbar. Der besondere Einzelfall ist dadurch gekennzeichnet, dass aufgrund des Zeitraums und des Umfangs der Tätigkeiten Nachhaltigkeit anzunehmen ist. Eine betragsmäßige Grenze soll aufzeigen, „ab wann“ es sich um einen besonderen Einzelfall handeln könnte. Eine Einzelfallprüfung würde auch weiterhin erfolgen, allerdings nur bei Fällen, bei denen nach Umfang und Zeitraum der Tätigkeiten eine nähere Überprüfung auf Vorliegen der Nachhaltigkeit auch sinnvoll erscheint. Die Einführung der Nichtaufgriffsgrenze würde folglich anstatt zu einer Verallgemeinerung der gewerblichen Grundstücksfälle zu einer Spezifizierung des „besonderen Einzelfalles“ führen.

c) Ergebnis

Es lässt sich demnach feststellen, dass die Einführung der Nichtaufgriffsgrenze zu einer einheitlichen Rechtsanwendung beiträgt und die Prüfung des besonderen Einzelfalles durch einen betragsmäßigen Rahmen für den Veranlagungsbeamten erleichtert wird.

Die Nichtaufgriffsgrenze kann damit ihrem Sinn und Zweck entsprechen.

Der Vorwurf, dass es sich bei der Einführung dieser Grenze um eine unzulässige Ausweitung des Richterrechts handeln würde, ist abzuweisen. Der Versuch, die Drei-Objekt-Grenze vom BVerfG als unzulässig erklären zu lassen, ist mit der Begründung gescheitert, dass die Auslegung des einfachen Gesetzesrechts einschließlich der Wahl der hierbei anzuwendenden Methode Sache der Fachgerichte und vom BVerfG nicht zu beanstanden sei, soweit die Anforderungen an das Grundgesetz eingehalten werden. Es ist zu erwarten, dass die Entscheidung des BVerfG bei Beschwerde bzgl. der Nichtaufgriffsgrenze ähnlich lauten würde, zumal diese Grenze, wie oben erläutert, der Sicherung einer einheitlichen Rechtsanwendung dient, wobei die Einzelfallprüfung erhalten bleibt und damit kein Verstoß gegen das Grundgesetz vorliegen kann.

2. Baukosten als geeigneter Maßstab

Fraglich ist weiterhin, ob die Baukosten als Maßstab geeignet sind, um Aufschluss über das mögliche Vorliegen von Nachhaltigkeit zu geben.

Kritik an der Geeignetheit dieses Abgrenzungskriteriums ist bislang nicht bekannt geworden. Kempermann schlägt eine Baukostengrenze von 2,5 Mio. Euro vor.

Fraglich ist, ob es noch einen anderen Maßstab für die Abgrenzung der nicht aufzugreifenden Fälle gibt, der besser geeignet sein könnte als eine Abgrenzung nach Höhe der Baukosten.

Die Höhe von Gewinn oder Verlust lässt keinen zuverlässigen Rückschluss auf Größe und Umfang des Objekts zu und stellt damit keinen geeigneten Maßstab für die Abgrenzung dar.

Auch eine Orientierung am Veräußerungserlös ist im Vergleich zur Höhe der Baukosten nicht gleichermaßen für eine Abgrenzung geeignet. Denn nicht in jedem Fall, in dem ein Objekt veräußert

wird, handelt es sich um typische „Bebauungsfälle“. Es ist auch der Fall denkbar, in dem der Steuerpflichtige ein Gebäude saniert und modernisiert.⁶⁹ Im Veräußerungserlös enthalten ist dann auch der Wert des „unbehandelten“ Grundstücks und des Grund und Bodens. Diese Werte geben aber keinen Aufschluss über die Höhe und den Umfang der vorgenommenen Einzelaktivitäten.

Die Höhe der Baukosten orientiert sich damit am nächsten an den vorgenommenen Einzelaktivitäten des Steuerpflichtigen und ist folglich geeigneter Maßstab für die Abgrenzung der nicht aufzugreifenden Fälle.

Eine Baukostengrenze von 2,5 Mio. Euro erscheint dabei geeignet, diejenigen Fälle auszuschließen, bei denen die Einzelaktivitäten nicht den Umfang erreichen, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig sind.

3. Folgen bei Eingreifen der Nichtaufgriffsgrenze

Die Einführung einer Nichtaufgriffsgrenze hätte zur Folge, dass Fälle, in denen die maßgebende Betragsgrenze nicht überschritten wird, einer näheren Prüfung nicht unterzogen würden. Wird also ein privates Veräußerungsgeschäft erklärt, wären nur noch die Voraussetzungen des § 23 EStG zu überprüfen. Eine nähere Betrachtung über das Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 Abs.2 EStG würde dagegen unterbleiben.

Fraglich ist, wie zu verfahren wäre, wenn die maßgebende Betragsgrenze nicht überschritten wird und der Steuerpflichtige ein gewerbliches Grundstücksgeschäft erklärt. Würde auch hier keine nähere Prüfung der Voraussetzungen des § 15 Abs.2 EStG stattfinden, bestünde die Gefahr, dass bei der rechtlichen Beurteilung der Grundstücksveräußerung durch den Steuerpflichtigen bzw. seinen Berater nicht nach den

⁶⁹ Littmann, § 15, Rn.132a, S.2054/18

tatsächlichen steuerlichen Gegebenheiten entschieden wird, sondern nach der finanziell günstigsten Möglichkeit. Denn nicht in jedem Fall einer Grundstücksveräußerung ist die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit für den Steuerpflichtigen von Nachteil.⁷⁰ Eine Nichtaufgriffsgrenze darf allerdings keinen Freifahrtsschein für die steuerrechtliche Beurteilung von Sachverhalten bedeuten und soll ebenso wenig eine Wahlmöglichkeit zwischen verschiedenen Möglichkeiten darstellen. Es bleibt daher festzuhalten, dass die Nichtaufgriffsgrenze in dem Sinne anzuwenden ist, dass Fälle, in denen ein privates Grundstücksgeschäft erklärt wird und die maßgebliche Betragsobergrenze nicht überschritten ist, nicht auf das Vorliegen der Voraussetzungen des § 15 Abs.2 EStG überprüft werden. Sollte hingegen ein gewerbliches Veräußerungsgeschäft erklärt werden, sind die Voraussetzungen des § 15 Abs.2 EStG in jedem Fall zu überprüfen.

4. Auswirkungen der Nichtaufgriffsgrenze für die Praxis

a) Mögliche Vorteile

Sicher würde die Einführung der Nichtaufgriffsgrenze die Entscheidungsfindung des Finanzbeamten erleichtern und auch auf der Beraterseite könnten zumindest nähere Angaben darüber gemacht werden, „ab wann“ sich der Steuerpflichtige mit seinen werterhöhenden Aktivitäten, die er nach dem Entschluss der Veräußerung unternimmt, auf ein „Drahtseil“ begibt. Zwar kann auch durch eine Nichtaufgriffsgrenze keine absolute Vorhersehbarkeit der steuerlichen Rechtsfolgen geschaffen werden, zumindest würden aber die Fälle, in denen eine gewerbliche Tätigkeit angenommen werden könnte, weiter eingegrenzt. Gegenüber der Drei-Objekt-Grenze besteht nicht die Problematik einer indiziellen Wirkung. Soweit nicht der Steuerpflichtige die Veräußerung ohne Überschreiten der

⁷⁰ im Hinblick auf unterschiedliche Verlustberücksichtigung von § 23 und § 15 EStG

Betragsobergrenze als gewerblich erklärt, ist bei Unterschreiten der Grenze keine weitere Prüfung der Voraussetzungen für den Gewerbebetrieb vorzunehmen.

b) Mögliche Nachteile

Leider wird auch durch die Einführung dieser Grenze kein höheres Maß an Rechtssicherheit gewonnen werden können. Die komplexe Einzelfallprüfung bleibt erhalten und wird auch weiterhin in der Praxis einen hohen Zeit- und Verwaltungsaufwand erfordern. Dadurch, dass es sich um absolute Ausnahmefälle handelt, die ihrem Sachverhalt nach komplex und individuell sind, wird es auch schwierig sein, Vergleichsurteile heranzuziehen. Es wird dem Finanzbeamten nicht erspart werden können, nach umfangreicher Einzelfallprüfung mit einer detaillierten Individuallösung derartige Fälle zu entscheiden.

c) Ergebnis

Durch die dargelegten Vorteile lässt sich allerdings feststellen, dass die Nichtaufgriffsgrenze insgesamt zu einer einheitlichen Rechtsanwendung beitragen würde und die Einführung damit in jedem Fall sinnvoll erscheint, auch wenn die grundsätzliche Problematik der Einzelfallprüfung erhalten bleibt.

F. Fazit und Ausblick

Die obigen Darstellungen zeigen, dass nicht nur die komplexen und vielgestaltigen Sachverhalte bei Ein-Objekt-Veräußerungen im Rahmen der rechtlichen Beurteilung Schwierigkeiten bereiten, sondern dass auch die Auslegung des gesetzlichen Tatbestandsmerkmals der Nachhaltigkeit im Hinblick auf Ein-Objekt-Veräußerungen äußerst umstritten ist.

Erhofft man sich nun von der Einführung einer Nichtaufgriffsgrenze eine Rechtsvereinfachung und eine größere Vorhersehbarkeit der steuerlichen Rechtsfolgen, so wird man enttäuscht werden. Auch in Zukunft wird die rechtliche Beurteilung von Ein-Objekt-Veräußerungen in der Praxis für Schwierigkeiten

sorgen. Daran könnte auch ein geschriebener Tatbestand über den gewerblichen Grundstückshandel nichts ändern.⁷¹ Um eine Einzelfallentscheidung wird man bei derart komplexen und vielfältigen Sachverhalten nicht herum kommen.

Die denkbare Lösung liegt in der umfassenden Besteuerung im Privatvermögen und der Abschaffung der Gewerbesteuer.⁷² Das erste wird aus fiskalischen Gründen möglicherweise bald kommen, das zweite scheint derzeit nicht so sicher zu sein. Was dabei allerdings nicht berücksichtigt wird, ist, dass die Problematik mit umgekehrtem Vorzeichen bestehen bleiben würde, sollte der Gesetzgeber die Beschränkung des Verlustabzugs im privaten Bereich beibehalten.⁷³

Die zukünftige Rechtsprechung im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels und insbesondere die steuerliche Behandlung von Ein-Objekt-Veräußerungen wird damit auch in Zukunft äußerst interessant sein. Es bleibt abzuwarten, ob die Rechtsprechung bei der Entscheidung der noch offenen Fälle weitere Kriterien für die Behandlung dieser Fälle aufstellen wird, um den Gestaltungsspielraum weiter einzukreisen und die Entscheidungsfindung zu erleichtern. Dies stellt aufgrund der komplexen und individuellen Sachverhalte eine besondere Herausforderung für die Rechtsprechung dar.

Dagegen ist nicht zu erwarten, dass der BFH trotz der zahlreichen Gegenstimmen von seinem aufgestellten Grundsatz abweichen wird, dass die Nachhaltigkeit auch in Fällen von „Ein-Objekt-Veräußerungen“ erfüllt sein kann.

⁷¹ Kempermann, DStR 2006, 265-269

⁷² Fischer, FR 2005, 991-993

⁷³ Fischer, FR 2005, 991-993