

# Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückhandels

Von  
Mathias Jung



Duncker & Humblot · Berlin

# Inhaltsverzeichnis

<b>A. Einleitung</b> .....	1
I. Das Ziel der Untersuchung.....	1
II. Der Gang der Untersuchung.....	4
<b>B. Die Besteuerung des Gewerbebetriebs und der Vermögensverwaltung im historischen Überblick</b> .....	5
I. Das Preußische Einkommensteuergesetz von 1891.....	5
1. Der Einkommensbegriff.....	5
a) Die Quellentheorie.....	5
b) Die einzelnen Einkunftsarten.....	6
2. Die Besteuerung des Gewerbebetriebs.....	6
a) Der Begriff des Gewerbebetriebs.....	6
b) Der gewerbliche Grundstückshandel.....	7
3. Die Besteuerung der Vermögensverwaltung.....	9
a) Der Begriff der Vermögensverwaltung.....	9
b) Die laufenden Einkünfte aus der Vermögensverwaltung.....	11
c) Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften.....	11
II. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1920.....	13
1. Der Einkommensbegriff.....	13
a) Die Reinvermögenszuwachstheorie.....	13
b) Die einzelnen Einkunftsarten.....	13
2. Die Besteuerung des Gewerbebetriebs.....	13
a) Der Begriff des Gewerbebetriebs.....	14
b) Der gewerbliche Grundstückshandel.....	15
3. Die Besteuerung der Vermögensverwaltung.....	15
a) Der Begriff der Vermögensverwaltung.....	15
b) Die laufenden Einkünfte aus der Vermögensverwaltung.....	15
c) Einkünfte aus Spekulationsgeschäften.....	16

III. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1925 .....	17
1. Der Einkommensbegriff .....	17
a) Der Dualismus der Einkunftsarten .....	17
b) Der Einfluß der beiden Theorien zum Einkommensbegriff .....	18
2. Die Besteuerung des Gewerbebetriebs .....	18
a) Der Begriff des Gewerbebetriebs .....	18
b) Der gewerbliche Grundstückshandel .....	20
3. Die Besteuerung der Vermögensverwaltung .....	21
a) Der Begriff der Vermögensverwaltung .....	21
b) Die laufenden Einkünfte aus der Vermögensverwaltung .....	23
c) Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften .....	24
IV. Das Reichseinkommensteuergesetz von 1934 .....	24
1. Der Einkommensbegriff .....	24
2. Die Besteuerung des Gewerbebetriebs .....	25
a) Der Begriff des Gewerbebetriebs .....	25
b) Der gewerbliche Grundstückshandel .....	27
3. Die Besteuerung der Vermögensverwaltung .....	28
a) Der Begriff der Vermögensverwaltung .....	28
b) Die laufenden Einkünfte aus der Vermögensverwaltung .....	30
c) Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften .....	31
V. Das geltende Einkommensteuergesetz .....	31
1. Der Einkünfte dualismus .....	32
2. Der Begriff des Gewerbebetriebs .....	33
3. Der Begriff der Vermögensverwaltung .....	34
4. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften .....	34
C. Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG .....	37
I. Die Selbständigkeit .....	37
1. Die allgemeine Charakterisierung des Begriffsmerkmals .....	37
a) Die persönliche Selbständigkeit .....	37
b) Die sachliche Selbständigkeit .....	38
2. Die Bestimmung des Begriffsmerkmals bei Immobilien- geschäften .....	38
a) Die persönliche Selbständigkeit .....	38

b) Die sachliche Selbständigkeit .....	39
aa) Die Grundsätze .....	39
bb) Die „branchenüblichen Geschäfte“ .....	39
3. Die funktionelle Bedeutung des Begriffsmerkmals .....	41
II. Die Nachhaltigkeit .....	41
1. Die allgemeine Charakterisierung des Begriffsmerkmals .....	41
2. Die Bestimmung des Begriffsmerkmals bei Immobilien- geschäften .....	43
a) Der Handlungsbegriff .....	43
aa) Das Abstellen auf die Gesamttätigkeit .....	43
bb) Das Abstellen auf die Einzeltätigkeit .....	44
(1) Die Berücksichtigung sämtlicher Einzelakte .....	44
(2) Die alleinige Berücksichtigung der durchgeführten Verkaufsvorgänge .....	45
b) Die wiederholte Verkaufstätigkeit .....	46
c) Die Bestimmung der Wiederholungsabsicht .....	48
aa) Das Abstellen auf die Verkaufsabsicht .....	48
bb) Das Abstellen auf den zeitlichen Zusammenhang .....	49
d) Die einmalige Verkaufstätigkeit .....	51
aa) Der Verkauf mit Wiederholungsabsicht .....	51
bb) Die Anwendung des § 42 AO .....	52
3. Die funktionelle Bedeutung des Begriffsmerkmals .....	53
a) Die Abgrenzung von der gelegentlichen Handlung .....	53
b) Die Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung .....	54
III. Die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr .....	54
1. Die allgemeine Charakterisierung des Begriffsmerkmals .....	54
2. Die Bestimmung des Begriffsmerkmals bei Immobilienge- schäften .....	55
a) Das entgeltliche Angebot von Leistungen an die Allge- meinheit .....	56
b) Die Bedeutung der Wiederholungsabsicht .....	58
3. Die funktionelle Bedeutung des Begriffsmerkmals .....	58
a) Die Abgrenzung vom Handeln zur eigenen Bedarfs- deckung .....	59
b) Die Abgrenzung von der privaten Vermögensver- waltung .....	59

IV. Die Gewinnerzielungsabsicht .....	61
1. Die allgemeine Charakterisierung des Begriffsmerkmals .....	61
a) Die objektive Komponente - der Gewinn .....	61
b) Die subjektive Komponente - die Absicht der Gewinn- erzielung .....	62
2. Die Bestimmung des Begriffsmerkmals bei Immobilienge- schäften .....	64
a) Die Beurteilung von Objektveräußerungen .....	65
b) Die Beurteilung von Bauherrenmodellen .....	66
3. Die funktionelle Bedeutung des Begriffsmerkmals .....	67
a) Die Abgrenzung von der Liebhaberei .....	68
b) Die Abgrenzung von der privaten Vermögensverwaltung .....	68
V. Die Abgrenzung von den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft .....	69
1. Die Abgrenzungskriterien zum gewerblichen Grundstücks- handel .....	69
2. Die „betriebliche Notlage“ als Veräußerungsmotiv .....	71
VI. Die Abgrenzung von den Einkünften aus selbständiger Arbeit .....	73
1. Das Berufsbild des Architekten .....	74
2. Die Beurteilung einer „gemischten Tätigkeit“ .....	74
<b>D. Das Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung als unge- schriebenes Merkmal des Gewerbebetriebs .....</b>	<b>76</b>
I. Die funktionelle Bedeutung des Begriffsmerkmals .....	76
1. Die dogmatische Berechtigung .....	76
2. Die methodische Berechtigung .....	80
a) Der Begriff des Gewerbebetriebs als Typusbegriff .....	80
b) Der Begriff des Gewerbebetriebs als Klassenbegriff .....	81
II. Die allgemeine Charakterisierung des Begriffsmerkmals .....	82
1. Das Abstellen auf die Verkehrsauffassung .....	83
a) Die private Vermögensverwaltung .....	86
b) Der Gewerbebetrieb .....	88
2. Die Gesamtbildbetrachtung .....	89
III. Die Bestimmung des Begriffsmerkmals bei Immobilien- geschäften .....	91

1. Die private Grundstücksverwaltung .....	91
2. Der gewerbliche Grundstückshandel .....	94
a) Die notwendige Differenzierung nach Leitberufen .....	94
b) Der gewerbliche Grundstückshandel i.e.S. ....	95
c) Der gewerbliche Grundstückshandel i.w.S. ....	96
3. Die Gesamtbildbetrachtung .....	97
IV. Die bisherigen Lösungsansätze für den Einzelfall .....	99
1. Die „erfolgskausale Tätigkeit“ als Lösungsansatz .....	99
a) Die methodischen Grundlagen .....	99
b) Die Veräußerung unbebaut erworbener Grundstücke .....	100
aa) Die Parzellierungstätigkeit .....	101
bb) Weitere Maßnahmen der privaten Vermögensverwaltung .....	102
(1) Nach Erstellung des Bebauungsplans seitens der Gemeinde .....	102
(2) Die Bewertung von Kaufvertragsbestimmungen .....	105
cc) Die gewerblichen Tätigkeiten .....	106
(1) Die zumindest aktive Mitwirkung an der Erschließung .....	107
(2) Die wesentliche Einflußnahme auf die Erschließung .....	109
(a) Die Mitwirkung an der Vorbereitung der künftigen Erschließung .....	109
(b) Die gleichwertigen Tätigkeiten .....	111
(3) Die Bebauung .....	113
c) Die Veräußerung bebaut erworbener Grundstücke .....	115
aa) Die Umwandlung in Wohnungseigentum .....	116
bb) Die Herstellung des zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustands .....	118
cc) Die Vornahme von Modernisierungsmaßnahmen .....	119
d) Die Kritik am Lösungsansatz der „erfolgskausalen Tätigkeit“ .....	122
2. Die „Verkaufsabsicht“ als Lösungsansatz .....	125
a) Die Bedeutung der Verkaufsabsicht .....	125
aa) Die Vermutung der zumindest bedingten Verkaufsabsicht .....	126
bb) Die Widerlegbarkeit der Vermutung .....	127
(1) Der Abschluß längerfristiger Mietverträge .....	128

(2) Sonstige Umstände.....	130
b) Die Feststellung der Verkaufsabsicht.....	131
aa) Das Abstellen auf den zeitlichen Zusammenhang.....	132
bb) Der kurzfristige Bereich - Die Fünf-Jahres-Grenze.....	132
cc) Der mittelfristige Bereich - Bis zu zehn Jahren.....	134
dd) Der langfristige Bereich - Über zehn Jahre.....	136
c) Die Gegenansicht.....	138
aa) Die „Verkaufsabsicht“ als notwendiger Bestandteil einer privaten Vermögensverwaltung.....	138
bb) Die maßgebliche Bedeutung des zeitlichen Zusammenhangs.....	139
d) Die Kritik am Lösungsansatz der „Verkaufsabsicht“.....	140
3. Die „Drei-Objekt-Grenze“ als Lösungsansatz.....	142
a) Die Bedeutung der Anzahl der Verkaufsobjekte.....	142
aa) Die Freigrenze von drei Verkaufsobjekten.....	143
bb) Die absolute Grenzziehung bei drei Verkaufs- objekten.....	148
cc) Die relative Grenzziehung bei drei Verkaufs- objekten.....	148
b) Der Objektbegriff.....	150
aa) Das Abstellen auf die Wohneinheiten.....	150
bb) Die selbständig nutzbare und veräußerbare Immobilie.....	153
c) Die Bestimmung der Objektanzahl.....	154
aa) Der zeitliche Zusammenhang.....	156
bb) Der sachliche Zusammenhang.....	158
d) Die Kritik am Lösungsansatz der „Drei-Objekt-Grenze“.....	160
V. Die Intensität der Marktorientierung als eigener Lösungsansatz.....	163
1. Die Intensität der Tätigkeit als entscheidender Grenzparameter.....	163
2. Der Bezugspunkt der Intensität der Tätigkeit.....	164
a) Die Intensität der Beteiligung am allgemeinen wirt- schaftlichen Verkehr.....	165
b) Die Intensität der Marktorientierung.....	165
3. Die Bestimmung der Intensität der Marktorientierung.....	167
a) Der qualitative Merkmalskatalog.....	167
b) Die Ausprägungsstärke der Einzelmerkmale.....	169

aa) Die zusätzlichen Verwertungsmaßnahmen .....	170
(1) Bei unbebauten Grundstücken .....	170
(2) Bei bebauten Grundstücken .....	172
bb) Der zeitliche Zusammenhang .....	173
(1) Der kurzfristige Zeitraum - Die Fünf-Jahres-Grenze .....	174
(2) Der mittelfristige Zeitraum - Die Zehn-Jahres-Grenze .....	175
(3) Der langfristige Zeitraum - Das Überschreiten der Zehn-Jahres-Grenze .....	175
cc) Die Anzahl der Verkaufsobjekte .....	175
(1) Der Objektbegriff .....	176
(2) Die Bestimmung der Objektanzahl .....	176
c) Die Feststellung des Gesamtbildes .....	177
aa) Der Verkauf von bis zu drei Objekten .....	178
bb) Der Verkauf von vier bis zu sechs Objekten .....	179
(1) Nach zusätzlichen Verwertungsmaßnahmen und kurzer Besitzzeit .....	179
(2) Ohne zusätzliche Verwertungsmaßnahmen .....	180
cc) Der Verkauf von mehr als sechs Objekten .....	185
(1) Ohne zusätzliche Verwertungsmaßnahmen und nach kurzer Besitzzeit .....	185
(2) Nach zusätzlichen Verwertungsmaßnahmen und mittlerer Besitzzeit .....	186
dd) Der Verkauf von mindestens zehn Objekten .....	187
(1) Ohne zusätzliche Verwertungsmaßnahmen und nach mittlerer Besitzzeit .....	187
(2) Nach zusätzlichen Verwertungsmaßnahmen und langer Besitzzeit .....	187
ee) Der tabellarische Überblick .....	188
d) Der Ähnlichkeitsvergleich mit dem Lebenssachverhalt .....	189
4. Die besonderen Umstände des Einzelfalls .....	192
a) Die Gesamtstruktur des Immobilienvermögens .....	193
b) Die Zugehörigkeit zu einem branchennahen Beruf .....	196
aa) Der betroffene Personenkreis .....	196
bb) Die Branchenzugehörigkeit als Indiz für einen gewerblichen Grundstückshandel .....	197
cc) Die Unerheblichkeit der Branchenzugehörigkeit .....	199
c) Die Verwendung des Veräußerungserlöses .....	200



d) Die Beweggründe des Verkaufs.....	202
aa) Die wirtschaftliche Zwangslage.....	202
bb) Die besonderen familiären Umstände.....	203
e) Die Selbstnutzung durch den Verkäufer.....	204
f) Die Finanzierungskonzeption.....	205
<b>E. Die Beurteilung von Bruchteils- und Gesamthandsgemeinschaften.....</b>	<b>206</b>
I. Die „beschränkte Rechtssubjektivität“ von Personengemeinschaften.....	206
1. Die Beurteilung von Gesamthandsgemeinschaften.....	207
a) Die gewerblich tätige Personengesellschaft.....	208
b) Die vermögensverwaltende Personengesellschaft.....	208
2. Die Beurteilung von Bruchteilsgemeinschaften.....	210
II. Die Einkünftequalifikation auf der Gemeinschaftsebene.....	211
1. Die Voraussetzungen für die Anerkennung einer Personen- gesellschaft.....	212
a) Das Vorliegen eines Gesellschaftsvertrages.....	212
b) Die „Ehegatten-GbR“.....	213
c) Die Beurteilung verschiedener personenidentischer GbR.....	214
2. Die einkommensteuerliche Beurteilung der Tätigkeit der Gemeinschaft.....	215
a) Die Maßgeblichkeit der allgemeinen Abgrenzungs- kriterien.....	215
b) Die Bedeutung des Gesellschaftszwecks.....	217
III. Die Einkünftequalifikation auf der Gemeinschafterebene.....	217
1. Die Maßgeblichkeit der Gemeinschaftseinkunftsart.....	217
2. Die Umqualifizierung der Einkünfte gemäß §§ 8 Abs. 2 KStG, 20 Abs. 3, 21 Abs. 3 EStG.....	218
3. Die Begründung eines Gewerbebetriebs des Gemeinschafters durch Objektveräußerungen auf der Gemeinschaftsebene.....	219
a) Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.....	220
b) Die Berücksichtigung im Rahmen der Gesamtbildbetracht- ung zum Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung.....	220
aa) Der Ansatzpunkt der „willensbestimmten eigenen Aktivität“.....	221
bb) Die quotale Berücksichtigung der Objekt- veräußerungen.....	223

cc) Die Integration in die allgemeine Abgrenzungs- formel .....	225
c) Die Veräußerung von Gemeinschaftsanteilen .....	226
d) Die Beteiligung an gewerblich tätigen Gemeinschaften .....	227
e) Das Fehlen eigener Veräußerungen des Gemeinschafters .....	228
4. Die Einkünftermittlung des Gemeinschafters einer vermögens- verwaltenden Personengemeinschaft .....	229
a) Die Beteiligung als Privatvermögen .....	230
b) Die Beteiligung als Betriebsvermögen .....	231
aa) Die anteilige Zurechnung der Wirtschaftsgüter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO .....	231
bb) Die Umetikettierung der Einkünfte .....	232
cc) Die Aufstellung einer „Als-Ob-Steuerbilanz“ .....	233
<b>F. Die steuerlichen Folgen des Vorliegens eines gewerblichen Grund- stückshandels .....</b>	<b>237</b>
I. Der Beginn des gewerblichen Grundstückshandels .....	237
1. Die Regelung im Einkommensteuerrecht .....	237
2. Die Regelung im Gewerbesteuerrecht .....	239
II. Der Bestand des gewerblichen Grundstückshandels .....	239
1. Das Umlaufvermögen .....	240
2. Weitere Besonderheiten .....	240
III. Das Ende des gewerblichen Grundstückshandels .....	241
1. Die Voraussetzungen einer tarifbegünstigten Betriebsaufgabe .....	241
2. Die betriebsgewöhnlichen Geschäftsvorfälle .....	243
<b>G. Zusammenfassung .....</b>	<b>244</b>
<b>H. Anhang: Entscheidungsverzeichnis zum gewerblichen Grundstücks- handel .....</b>	<b>249</b>
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>265</b>