

Einkommensteuerliche Abgrenzung des gewerblichen Grundstückhandels

Von
Mathias Jung



Duncker & Humblot · Berlin

Inhaltsverzeichnis

A. Einleitung	1
I. Das Ziel der Untersuchung	1
II. Der Gang der Untersuchung	4
B. Die Besteuerung des Gewerbebetriebs und der Vermögensverwaltung im historischen Überblick	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 Einkünftedualismus	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 Gewinnerzielung	62
2. Die Bestimmung des Begriffsmerkmals bei Immobiliengeschäften	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 Grundstückshandel	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
D. Das Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung als ungeschriebenes Merkmal des Gewerbebetriebs	76
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 Immobiliengeschäften	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
(I) 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 Verkaufsobjekten	148
cc) Die relative Grenzziehung bei drei Verkaufsobjekten	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 wirtschaftlichen 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
E. Die Beurteilung von Bruchteils- und Gesamthandsgemeinschaften.....	206
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 Abgrenzungskriterien.....	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 Gemeinschafter durch Objektveräußerungen auf der Gemeinschaftsebene.....	219
a) Die Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO.....	220
b) Die Berücksichtigung im Rahmen der Gesamtbildbetrach- tung 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 Abgrenzungsfomel	225
c) Die Veräußerung von Gemeinschaftsanteilen	226
d) Die Beteiligung an gewerblich tätigen Gemeinschaften	227
e) Das Fehlen eigener Veräußerungen des Gemeinschafter	228
4. Die Einkünfteermittlung des Gemeinschafter einer vermögensverwaltenden 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
F. Die steuerlichen Folgen des Vorliegens eines gewerblichen Grundstückshandels	237
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
G. Zusammenfassung	244
H. Anhang: Entscheidungsverzeichnis zum gewerblichen Grundstückshandel	249
Literaturverzeichnis	265