

Steuerrecht

29. EStG § 15 Abs. 2 (*Zum Merkmal der Nachhaltigkeit bei gewerblichem Grundstückshandel*)

1. **Gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn die in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung eines Grundstücks stehende Verkaufstätigkeit in der Weise „nachhaltig“ ist, daß eine Zuordnung zu dem von der „typischen“ Vermögensverwaltung abzugrenzenden „Bild des Handels“ möglich ist.**
2. **Veräußert ein nicht im Baugewerbe tätiger Steuerpflichtiger ein in neun Eigentumswohnungen aufgeteiltes Mehrfamilienhaus an einen einzigen Erwerber, so liegt keine nachhaltige Verkaufstätigkeit vor, sofern keine Anhaltspunkte für weitere Grundstücksgeschäfte gegeben sind.**

(*Leitsätze der Schriftleitung*)

BFH, Urteil vom 22.4.1998 – X R 17/96 –

Aus dem Tatbestand:

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und wurden für das Streitjahr 1990 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Mit Wirkung vom 1.3.1988 erwarb der Kläger von Herrn A. das mit einem Mehrfamilienhaus bebaute Grundstück ... in X. Im Jahre 1990 teilte er das fremdvermietete Grundstück in neun Eigentumswohnungen auf und verkaufte diese an einen einzigen Erwerber. Im notariellen Vertrag vom 26.3.1991 ist vereinbart, daß der Kaufpreis von 850 000 DM in Höhe von 440 000 DM bei Eintragung der Auflassungsvormerkung fällig wird. Der Restkaufpreis war aus den Erlösen der Weiterverkäufe, spätestens am 31.7.1992 zu zahlen. Zur Kaufpreisfinanzierung hatte der Kläger im Jahre 1988 einen Kredit bei der C-Bank aufgenommen. Im Jahre 1990 nahm er eine Umfinanzierung vor. Das in diesem Zusammenhang u.a. aufgenommene Darlehen über 120 000 DM sollte entsprechend der Darlehenszusage aus dem Verkauf von zwei Eigentumswohnungen zurückgeführt werden.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt – FA –) vertrat in der verbösernden Entscheidung über den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid für 1990 die Auffassung, das Grundstück gehöre zum Umlaufvermögen eines gewerblichen Grundstückshandels, und versagte daher den Abzug von Absetzungen für Abnutzung (MA) für das Gebäude.

Das FG hat die Klage abgewiesen. Sein Urteil ist veröffentlicht in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1996, 268. Die Revision blieb ohne Erfolg.

Aus den Gründen:

1. Zu Unrecht haben FA und FG das Grundstück dem Umlaufvermögen eines Gewerbebetriebes zugeordnet. Ein solcher Gewerbebetrieb ist hier nicht gegeben.

Nach § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Tätigkeit anzusehen ist. Außerdem darf es sich nicht um private Vermögensverwaltung handeln (Beschluß des Großen Senats des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 25.6.1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; BFH-Urteil vom 5.9.1990 X R 107–108/89, BFHE 161, 543, BStBl II 1990, 1060, m.w.N.).

Nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 3.7.1995 GrS 1/93 (BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617

[= MittBayNot 1995, 492]) haben die Zahl der Objekte „und der zeitliche Abstand der maßgebenden Tätigkeiten (Anschaffung, Bebauung, Verkauf“ für die Beurteilung am Maßstab des § 15 Abs. 1 EStG eine indizielle Bedeutung. Die von der Rechtsprechung entwickelten Beweisanzeichen dienen dem Zweck, eine die Gleichheit der Rechtsanwendung gewährleistende Zuordnung zum „Bild des Gewerbebetriebs“ – Handel mit Grundstücken durch marktmäßigen Umschlag erheblicher Sachwerte sowie Bauunternehmung – bzw. zur privaten Vermögensverwaltung zu ermöglichen. Eine nichtsteuerbare Vermögensverwaltung ist „im Regelfall dann anzunehmen, wenn nicht mehr als drei Wohneinheiten angeschafft und veräußert werden“.

2. Im Streitfall ist entscheidungserheblich, ob die in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung des Grundstücks stehende Verkaufstätigkeit des Klägers in der Weise „nachhaltig“ ist, daß eine Zuordnung zu dem von der „typischen“ Vermögensverwaltung abzugrenzenden „Bild des Handels“ möglich ist.

a) Die vom Tatbestand des § 15 Abs. 2 EStG vorausgesetzte „Nachhaltigkeit“ erfordert eine Tätigkeit, die von der Absicht getragen ist, sie zu wiederholen und daraus eine ständige Erwerbsquelle zu machen, und die objektiv erkennbar auf Wiederholung angelegt ist (BFH-Urteile vom 21.8.1985 I R 60/80, BFHE 145, 33, BStBl II 1986, 88; vom 4.3.1993 IV R 28/92, BFH/NV 1993, 728; vom 30.6.1993 XI R 38, 39/91, BFH/NV 1994, 20). Dem stimmt der Senat zu: Da die Verkaufsabsicht ebenso wie die Wiederholungsabsicht und die Gewinnerzielungsabsicht innere Tatsachen sind, die nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden können, haben die tatsächlichen Umstände für die Beurteilung besondere Bedeutung. Die bloße Absicht, mit der „Ware Eigentumswohnung“ an den Markt zu gehen, ist grundsätzlich noch kein wirtschaftlicher Sachverhalt, der dem Typus des „Handels mit Grundstücken“ zugeordnet werden könnte.

b) Bei dem – einem „Bild des Handels“ entsprechenden – Kauf und Verkauf von „Wohnobjekten“ hat die Rechtsprechung die Nachhaltigkeit überwiegend, wenn auch nicht ausschließlich, anhand der Anzahl der Verkäufe beurteilt (z.B. BFH-Urteile vom 11.4.1989 VIII R 266/84, BFHE 156, 476, 479, BStBl II 1989, 621; vom 16.4.1991 VIII R 74/87, BFHE 164, 347, 349, BStBl II 1991, 844; vom 11.12.1991 III R 59/89, BFH/NV 1992, 464). Unter „Objekt“ im vorgenannten Sinne ist jede einzelne Immobilieneinheit zu verstehen, die selbständig veräußert und genutzt werden kann, mithin jeder einzelne Miteigentumsanteil (Urteil in BFHE 164, 347, BStBl II 1991, 844). Von einer Mehrzahl von Objekten ist auszugehen, wenn Miteigentumsanteile bzw. Wohnungen-/Teileigentum an einem Wohngebäude an unterschiedliche Erwerber veräußert werden. Wird ein Gebäude mit einer Vielzahl solcher Objekte an einen einzigen Erwerber veräußert, fehlt es in der Regel an einer nachhaltigen Betätigung (beiläufig BFH-Urteil vom 15.12.1971 I R 49/70, BFHE 104, 178, 180, BStBl II 1972, 291).

c) Indes kann sich die Nachhaltigkeit aus zusätzlichen objektiven Umständen ergeben.

aa) Nach dem Urteil in BFH/NV 1994, 20 (unter Bezugnahme auf das Urteil vom 10.10.1991 XI R 22/90, BFH/NV 1992, 238) bedeutet Verkauf mehrerer Eigentumswohnungen eines Mehrfamilienhauses zum gleichen Zeitpunkt und „in einem einmaligen und einheitlichen Vorgang“ – „durch fünf selbständige, zeitlich zusammenfallende Veräußerungsgeschäfte“ an einen einzigen Erwerber „trotz Einheitlichkeit der Bau-

planung und des Veräußerungsentschlusses“ – im Rahmen der sog. Objektgrenze die Veräußerung mehrerer Objekte. Zwar ist hiernach die „lediglich zeitliche Zusammenfügung mehrerer Rechtshandlungen“ für die Frage einer Wiederholungsabsicht ohne Bedeutung. Aufgrund der gebotenen Gesamtwürdigung kann aber das für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels erforderliche Merkmal der Nachhaltigkeit gegeben sein, wenn der Verkäufer im Bau- und Immobilienbereich tätig ist und wenn er zeitnah weitere Grundstücksgeschäfte vornimmt. Mithin liegt „bei einem einzigen Verkaufsgeschäft mehrerer Wohnobjekte oder Grundstücke“ eine Nachhaltigkeit vor, wenn sich aus anderen objektiven Umständen ergibt, daß noch weitere Grundstücksgeschäfte zumindest geplant sind (Urteil in BFH/NV 1994, 20, unter 3.; BFH-Urteile vom 8.7.1982 IV R 20/78, BFHE 136, 252, BStBl II 1982, 700; vom 12.7.1991 III R 47/88, BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143; vom 16.1.1996 VIII R 11/94, BFH/NV 1996, 676, unter 2. b).

Der erkennende Senat hat sich dieser Rechtsauffassung zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „nachhaltig“ angeschlossen (Urteil vom 29.10.1997 X R 112, 153/94, BFH/NV 1998, 853).

bb) „Objektiv auf Wiederholung angelegt“ kann ein Verkaufsgeschäft auch dann sein, wenn sich der Steuerpflichtige zuvor im Interesse einer möglichst hohen Gewinnerzielung nicht nur um dieses Gesamtverkaufsgeschäft, sondern auch um Einzelverkäufe der verschiedenen Objekte bemüht hat. Will jemand objektiv erkennbar je nach Marktsituation mehrere Objekte einzeln oder insgesamt verkaufen, kann es für die Beurteilung der Nachhaltigkeit seiner Tätigkeit keinen Unterschied machen, ob dann tatsächlich Einzelverkäufe abgeschlossen werden oder ob – bezogen auf die generelle Veräußerungsabsicht zufällig – ein Gesamtabnehmer gefunden wird. Die „an sich auf Wiederholung angelegten Einzelverkäufe“ verdichten sich dann bei Gesamtabnahme lediglich zu einem einzigen Verkaufsgeschäft (vgl. hierzu Urteil in BFHE 165, 498, BStBl II 1992, 143, unter 1. c. bb letzter Absatz der Entscheidungsgründe).

3. Dies vorausgesetzt hat der Kläger den Tatbestand des § 15 EStG nicht erfüllt.

a) Die Veräußerung mehrerer Eigentumswohnungen in einem einzigen Rechtsvorgang würde nur dann eine Steuerbarkeit nach § 15 EStG begründen, wenn Anhaltspunkte dafür ersichtlich wären, daß der Kläger, der nicht in der Bau- und Immobilienbranche tätig ist, noch weitere Grundstücksgeschäfte getätigt bzw. geplant hat. Solches war hier nicht der Fall.

b) Es ist auch nicht festgestellt worden oder anderweitig ersichtlich, daß der Kläger objektiv erkennbar je nach Marktsituation mehrere Objekte hätte einzeln oder insgesamt verkaufen wollen und sich ein konkretes Bemühen um Veräußerung aller Wohnungen an unterschiedliche Erwerber zu einem einzigen Verkaufsvorgang verdichtet hätte. Ein Bemühen des Klägers um Einzelverkäufe ist weder festgestellt noch anderweitig objektiv erkennbar.

Der Senat verkennt nicht, daß auch der beginnende und der erfolglose Handel mit Immobilien zu gewerblichen – gegebenenfalls negativen – Einkünften i.S. des § 15 Abs. 2 EStG führen kann. In diesem Zusammenhang kann bereits die Aufteilung eines Gebäudes in Teil-/Wohnungseigentum den Beginn eines Handelsbetriebes durch Veräußerung an jedwede Dritte indizieren. Die Indizwirkung versagt aber jedenfalls dann, wenn wie im Streitfall ein nicht zur sog. Baubranche gehörender und auch nicht branchennaher Steuerpflichtiger

(vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 20, unter 3.) in zeitlichem Zusammenhang mit dem Erwerbsvorgang ein Gebäude in Teil-/Wohnungseigentum aufteilt, um zur Erfüllung einer Absprache mit der kreditgebenden Bank durch den Verkauf lediglich zweier Wohnungen die Finanzierung der Anschaffung des Gesamtobjekts auf eine wirtschaftlich vertretbare Grundlage zu stellen. Des Weiteren ist eine Besonderheit des hier zu entscheidenden Sachverhalts darin zu sehen, daß der Kläger die einzelnen Wohnungen nicht objektiv erkennbar am Grundstücksmarkt angeboten, sondern an die Gesellschaft des Vertragspartners des Anschaffungsgeschäfts weiterverkauft hat. In dieser Hinsicht ist ein Bemühen um Einzelverkäufe nicht objektiv erkennbar; vielmehr ist die Veräußerung wirtschaftlich einer Rückabwicklung des Erwerbs gleichzustellen. Daher kann hier dahingestellt bleiben, ob allgemein die zeitgleiche Veräußerung mehrerer Wohnungen an einen einzigen Erwerber die tatsächliche Vermutung begründet, daß der Steuerpflichtige auch an verschiedene Erwerber verkauft hätte.

30. EStG § 10 Abs. 1 Nr. 1a (*Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen unter Fremden*)

Eine Vermögensübergabe gegen Versorgungsleistungen ist mit steuerrechtlicher Wirkung grundsätzlich auch unter Fremden möglich.

BFH, Urteil vom 16.12.1997 – IX R 11/94 –

Aus dem Tatbestand:

Die Kläger, Revisionskläger und Anschlußrevisionsbeklagten (Kläger) erwarben mit notariellem „Übertragungsvertrag“ ein viergeschossiges Mietwohngebäude von der damals 78 Jahre alten, alleinstehenden Frau B, die im Erdgeschoß des Gebäudes wohnte. Frau B ist mit den Klägern nicht verwandt oder verschwägert, hat diese aber – einem im Klageverfahren eingereichten handschriftlichen Testament zufolge – als ihre alleinigen Erben eingesetzt. Der Kläger ist ihr langjähriger Steuerberater. Nach dem Übertragungsvertrag sollte Frau B ab 1.7.1981 auf Lebenszeit an dem übertragenen Gebäude der Nießbrauch zustehen, dessen Jahreswert mit ca. 15 000 DM angegeben wurde. Ferner war vereinbart, daß Frau B im Laufe des Jahres 1981 in ein Altenheim aufgenommen werde. Die dadurch entstehenden Kosten sollten in erster Linie aus den mit dem übertragenen Gebäude erzielten Einnahmen aufgebracht werden. Die Kläger verpflichteten sich, den nicht aus den „Hausinnahmen“ zu deckenden Mehrbetrag der Heimkosten, den die Vertragsparteien damals mit 300 DM monatlich ansetzten, zu übernehmen und Frau B außerdem zur Bestreitung ihrer persönlichen Ausgaben einen angemessenen Betrag (damals 200 DM monatlich) ab Aufnahme ins Altenheim zu zahlen. Nach Abschluß des Übertragungsvertrages zog Frau B aus dem Haus aus. Für die Zeit bis zu ihrer Aufnahme ins Altenheim (Dezember 1981) trugen die Kläger die Kosten einer angemieteten Übergangswohnung, die sie mit 5 727 DM bezifferten.

Bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung machten die Kläger für das übertragene Gebäude Absetzung für Abnutzung (AfA) geltend. Für die Errechnung der Anschaffungskosten legten sie einen Kaufpreis von 110 208 DM zugrunde (Jahreswert des Nießbrauchs 15 000 DM zuzüglich Zahlungsverpflichtung von 6 000 DM, insgesamt also 21 000 DM, multipliziert mit 5,248 gemäß § 14 des Bewertungsgesetzes – BewG i.V.m. Anlage 9). Ferner begehrten sie, für den Nießbrauch einen Betrag in Höhe des anteiligen Jahreswerts für sieben Monate (8 750 DM) abzuziehen, und zwar zunächst als Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG), im Einspruchsverfahren dagegen als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 1a EStG. Die Kosten