

**Vorlesung Unternehmenssteuerrecht
Sommersemester 2022**

Arbeitsunterlagen zur Vorlesung

Teil D

Laufende Besteuerung

I.

Überblick und Rechtsformvergleich

1.

Einzelunternehmen

Merkblatt D.I.1-03:

Gewerblicher Grundstückshandel

Inhaltsverzeichnis

A. Einführung	1
B. Zustandstatbestand Gewerbebetrieb	18
I. Marktwidmungsfähige Grundlage	18
II. Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe	19
III. Exkurs: Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe bei Personengesellschaften.....	20
C. Handlungstatbestand Gewerbebetrieb	21
I. Objektive Begriffsbestimmung (insbesondere der Gewinnerzielungsabsicht).....	21
II. Professionelle Erwerbsgerichtetheit des Handelns oder hergebrachtes Berufsbild als Kriterium?	22
III. Segmentierung: ein oder mehrere selbständige Gewerbebetriebe?	23
IV. Sonderfall Gewerbebetrieb ohne Handlungstatbestand: „ruhender Gewerbebetrieb“	25
D. Erfolgstatbestand Gewerbebetrieb	27
I. Einkünftermittlungsart: Gewinn	27
II. Laufender Gewinn vs. privilegierte Gewinne	28
1. § 15 EStG erfasst alle Gewinne.....	28
2. Rechtsfolgenprivileg des § 16 EStG gilt nicht für laufende Gewinne	28
3. Ausnahmen vom Rechtsfolgenprivileg.....	28

A. Einführung

– Siehe hierzu BMF 26.3.2004 IV A 6 – S 2240 – 46/04, BStBl. I 2004, 434. –

Bei der **Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb einerseits und dem ungeschriebenen Tatbestandsmerkmal Vermögensverwaltung** andererseits hat die Rechtsprechung seit langem auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abgestellt. In Zweifelsfällen ist die Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der **Verkehrsanschauung** einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist.

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung um Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung **die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z. B. Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt. Unbeachtlich** ist dabei die **eigene Einschätzung** der Tätigkeit durch den Steuerpflichtigen.

– BFH v. 18.8.2009 X R 26/06, DB 2009, 2293 ff. –

Zur Konkretisierung dieser Unterscheidung im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels hat der VIII. Senat mit Urteil vom 9.12.1988 die sog. **Drei-Objekt-Grenze** eingeführt.

– BFH v. 9.12.1986 VIII R 317/82, BStBl. II 1988, 244. –

Sie besagt, dass **kein gewerblicher Grundstückshandel** vorliegt, sofern **weniger als vier Objekte** veräußert werden.

Werden hingegen **innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs** –in der Regel fünf Jahre – **zwischen Anschaffung bzw. Errichtung und Verkauf mindestens vier Objekte veräußert**, und werden **auch innerhalb von fünf Jahren mindestens vier Veräußerungen getätigt** (= doppelte Fünfjahresvoraussetzung), kann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, weil die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt.

Dieser Grenze kommt allerdings nur **Indizwirkung** zu, daher können auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen.

Beim gewerblichen Grundstückshandel geht es somit nicht um die Fälle, in denen sich die Gewerblichkeit der Grundstücksveräußerung aus der Zugehörigkeit des Grundstücks zum **Betriebsvermögen** eines Gewerbebetriebs ergibt. Beim Grundstückshandel kommt es allein auf die Frage an, **wann durch die Vornahme der Grundstücksgeschäfte selbst ein Gewerbebetrieb entsteht**.

– Zur Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb bei Vermögensanlage in auf dem Zweitmarkt erworbenen **Lebensversicherungen** s. BFH v. 11.10.2012 IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538. Zur Frage des **Überschreitens privater Vermögensverwaltung** –bei Verklammerung auch bei unbeweglichen Wirtschaftsgütern und Überschreiten der zehnjährigen Haltefrist s. BFH v. 28.9.2017 – IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 .

B. Ausschlusskriterien

Wenn **besondere** Umstände zweifelsfrei eine **von Anfang an bestehende oder fehlende Veräußerungsabsicht** ergeben, kommt es auf die Drei-Objekte-Grenze nicht an. Die Zahl der Objekte und der zeitliche Zusammenhang haben für die Beurteilung, ob eine gewerbliche Betätigung gegeben ist oder nicht, im Übrigen eine **indizielle** Bedeutung. Diese äußerlich erkennbaren Merkmale sind als **Beweisanzeichen** gerechtfertigt, weil die innere Tatsache der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht oft nicht zweifelsfrei feststellbar ist.

– BFH v. 10. 12. 1998 III R 62/97, BFH/NV 1999, 1067; v. 12. 12. 2002 III R 20/01, BStBl. II 2003, 297. –

Wenn es sich dabei auch um sehr gewichtige Indizien für oder gegen eine von Anfang an bestehende und u. U. auch nur bedingte Veräußerungsabsicht handelt, so kommt es auf diese Indizienmerkmale dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen – ganz besonderen – Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. So bedarf es der Prüfung nicht, wenn aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeiten mit **unbedingter Veräußerungsabsicht** ausgeübt worden sind

– BFH v. 18.9.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238; v. 9. 12. 2002 VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294. –

Daraus folgt, dass trotz Überschreitens der Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen ist, wenn **eindeutige** Anhaltspunkte **gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht** sprechen. Dabei ist nicht auszuschließen, dass die Umstände im Einzelfall derartig gewichtig erscheinen, dass einer im Grunde stets bestehenden bedingten Veräußerungsabsicht keine Bedeutung zukommt.

Nicht anwendbar ist die Drei-Objekte-Grenze daher auch auf **Grundstücke, die eigenen Wohnzwecken** dienen. Bei einer Selbstnutzung von weniger als fünf Jahren ist das Grundstück dann nicht einzubeziehen, wenn der Veräußerer eine auf Dauer angelegte Eigennutzung nachweist, indem er darlegt, dass die Veräußerung auf offensichtlichen Sachzwängen beruhte.

– BFH v. 18.9.2002 X R 28/00, BStBl. II 2003, 133. –

C. Objekte

Der I. und X. Senat des BFH haben durch Urteile vom 18.5.1999 und vom 15.3.2000 für Fälle des **Erwerbs eines bebauten Grundstücks und dessen anschließender Veräußerung** entschieden, dass Objekte im Sinne der Drei-Objekt-Grenze nicht nur Ein- und Zweifamilienhäuser oder oder Eigentumswohnungen, sondern auch **Mehrfamilienhäuser und Gewerbebauten** sein können

– BFH v. 18. 5. 1999, BStBl. II 2000, 28; v. 15. 3. 2000 X R 130/97, BStBl. II 2001, 530. –

Dabei komme es weder auf die Größe und den Wert des einzelnen Objekts noch auf dessen Nutzungsart an.

Es könne nicht entscheidend sein, wie groß das Objekt sei, sondern es sei einzig **auf die Tätigkeit abzustellen**, die über die bloße Vermögensverwaltung hinausgehen müsse.

So gilt ein ungeteiltes Grundstück mit fünf Mehrfamilienhäusern als ein Objekt im Sinne der Drei-Objekt-Grenze

– BFH v. 5. 5. 2011 IV R 34/08, BStBl. II 2011, 787 ff. –

Ausnahmen sind allerdings im Falle der **Errichtung durch den Steuerpflichtigen und anschließendem Verkauf von anderen bebauten Grundstücken** als Ein- und Zweifamilienhäuser bzw. Eigentumswohnungen möglich, z. B. Mehrfamilienhäusern, Büro-, Hotel-, Fabrik- oder Lagergrundstücken (sog. Großobjekte).

– BFH v. 24. 1. 1996 X R 255/93, BStBl. II 1996, 303: Errichtung und Verkauf von zwei Supermärkten; BFH v. 14.1.1998 X R 1/96, BStBl. II 1998, 346;; Errichtung und Veräußerung nur eines Sechsfamilienhauses. –

Zu Grundstücken, die **eigenen Wohnzwecken** dienen s. Tz. ***

B. Anschaffung und Herstellung

II. Durch Vorweggenommene Erbfolge und Schenkung erlangt

In die Prüfung des gewerblichen Grundstückshandels und damit der Drei-Objekt-Grenze sind Grundstücke, die im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder Schenkung übergegangen sind, mit einzubeziehen. In diesem Fall ist hinsichtlich der unentgeltlich übertragenen Grundstücke für die Frage des zeitlichen Zusammenhangs auf die Anschaffung oder Herstellung durch den Rechtsvorgänger abzustellen. Werden im zeitlichen Zusammenhang durch den Rechtsvorgänger und den Rechtsnachfolger insgesamt mehr als drei Objekte veräußert, liegen gewerbliche Einkünfte vor.

Beim Rechtsvorgänger hinsichtlich der veräußerten Grundstücke;

Beim Rechtsnachfolger hinsichtlich der unentgeltlichen erworbenen und veräußerten Grundstücke. Diese Grundstücke gelten als Objekte iSd Drei-Objekt-Grenze.

III. Übergang durch Erbfolge

Nicht einzubeziehen sind Grundstücke, die durch Erbfolge übergegangen sind, und zwar auch dann nicht, wenn der ererbte Grundbesitz sehr umfangreich ist. Denn der Erwerb kraft Gesamtrechtsnachfolge ist kein Erwerb eines Objekts im Sinne der Rechtsprechung und es ist außerdem keine bedingte Veräußerungsabsicht in der Person des Erben gegeben BFH 15.3.2000 X R 130/97, BStBl. II 2001, 530. Die Besitzdauer des Erblassers ist grds. nicht als eigene Besitzzeit des Veräußerers zu werten. Etwas anderes kann nur dann gelten, wenn bereits der Erblasser in seiner Person einen gewerblichen Grundstückshandel begründet hat und der Erbe einen unternehmerischen Gesamtplan fortführt.

IV. Unterscheidung zwischen Anschaffung und Errichtung

Weiterhin wird nicht danach unterschieden, ob der Steuerpflichtige die veräußerten Objekte lediglich angeschafft oder ob er sie errichtet hat. Dies wurde in der Literatur kritisiert. Mit Vorlagebeschluss BFH 29.10.1997 X R 183/96, BStBl. II 1998, 332 legte dem folgend, der X. Senat dem Großen Senat die Frage vor, ob die Errichtung von drei Eigentumswohnungen in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht und die anschließende zeitnahe Veräußerung nicht dem „Bild des produzierenden Bauunternehmers/Bauträgers“ entspreche und allein deswegen den Tatbestand des § 15 Abs. 2 EStG, d. h. der Gewerblichkeit erfüllt sei. Eine Drei-Objekt-Grenze habe – anders als in sog. Durchhandelsfällen – für den Fall der Errichtung und Veräußerung von Wohneinheiten keine rechtliche Bedeutung. Die Errichtung auch nur eines einzigen Gebäudes könne nachhaltig i. S. des § 15 Abs. 2 EStG sein, weil dafür ausreiche, dass die Erledigung des Bauauftrages mehrere Einzeltätigkeiten erfordere.

Diese Unterscheidung wird vom Großen Senat abgelehnt. Nach seiner Auffassung gilt die Drei-Objekt-Grenze in der Regel auch in Fällen der Bebauung und des anschließenden Verkaufs. Dies trage zum einen der gebotenen Rechtsvereinfachung Rechnung und entspreche zum anderen der gesetzgeberischen Grundsatzentscheidung, private Veräußerungsgewinne, außer in den Fällen des

§ 22 Nr. 2 EStG i. V.m § 23 EStG, unbesteuert zu lassen. Nicht die Bebauung eines eigenen Grundstücks unterscheidet den Bauträger vom Bauherren, sondern der Verkauf. Zeigt sich die Gewerblichkeit aber erst für den Außenstehenden durch den Verkauf, so kann – ebenso wie beim bloßen An- und Verkauf von Grundstücken – im Regelfall nur eine gewisse Anzahl von Verkäufen als Be-weiszeichen dafür geeignet sein, dass die Tätigkeit die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten hat BFH 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291.

VI. Veräußerung ohne Gewinnerzielungsabsicht

Soweit durch die Weitergabe kein Gewinn erzielt werden soll, (z. B. teilentgeltliche Veräußerung oder Schenkung an Angehörige), sind solche Objekte im Hinblick auf die Überschreitung der Grenze nicht mit einzubeziehen BFH 18.9.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238. Von einer Teilentgeltlichkeit ist auszugehen, wenn der Verkaufspreis die Selbstkosten (Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder Einlagewert) nicht übersteigt BFH 9.5.1996 IV R 74/95, BStBl. II 1996, 599. Hin-gegen können Objekte, die mit Verlust veräußert wurden, mit einbezogen werden. Zur Frage der Gewinnerzielungsabsicht im Rahmen des gewerblichen Grundstückshandels bei einem geplanten Objekt siehe BFH 5.4.2017 – X R 6/15, BStBl 2017 II 1130 .

D. Gewerblicher Grundstückshandel ohne Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze

Andererseits können auch bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen (siehe auch bei Nachhaltigkeit). Hier muss die unbedingte Veräußerungsabsicht bereits bei Erteilung der Bauaufträge vorgelegen haben, eine bedingte Absicht reicht in diesem Fall nicht aus (BFH 17.12.2008 IV R 77/07, DStR 2009, 963). Demgemäß ist die Drei-Objekt-Grenze keine Freigrenze. So kann beispielsweise auf eine gewerbliche Betätigung geschlossen werden, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist oder wenn ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird. Auch wenn der Zeitabstand zwischen Ankauf bzw. Bebauung und Veräußerung weniger als ein Jahr beträgt, ist ohne weiteres davon auszugehen, dass zumindest auch die Ausnutzung des Vermögenswertes selbst in Erwägung gezogen worden ist. Dies ist für die Bejahung einer gewerblichen Tätigkeit ausreichend (BFH 16.4.1991 VIII R 74/87, BStBl. II 1991, 844). Bei derartigen Gestaltungen kann die Wertung gerechtfertigt sein, dass es sich unabhängig von der Anzahl der Verkäufe um eine gewerbliche Tätigkeit handelt. Das Merkmal der Nachhaltigkeit steht der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels hier nicht entgegen. Denn seit jeher wird der kurzfristige „marktmäßige“ Umschlag von Waren als gewerblich eingestuft. Dies gilt insbesondere weiterhin, wenn

- nur eine kurzfristige Finanzierung des Bauvorhabens gegeben ist,
- der Steuerpflichtige bereits während der Bauphase einen Makler mit dem Verkauf des Objekts beauftragt,

- eine Objekt vor Fertigstellung auf eine vom Steuerpflichtigen beherrschte GmbH übertragen wird (BFH 24.6.2009 X R 36/06, DStR 2009, 1895 ff.),
- der Steuerpflichtige über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus Gewährleistungspflichten übernimmt.

Die Drei-Objekt-Grenze stellt folglich keine Mindestgrenze in Bezug auf das Tatbestandsmerkmal Nachhaltigkeit dar. Nachhaltig kann selbst die Veräußerung von lediglich zwei Grundstücken sein. Darüber hinaus kann eine Nachhaltigkeit zu bejahen sein, wenn ein Steuerpflichtiger nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt BFH 9.12.2002 VIII R 40/01, BStBl. II 2003, 294. Zu der Frage der Indizien für eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht (Kempermann DStR 2009, 1725 ff.).

Insbesondere hat der BFH bei der Veräußerung unbebauter Grundstücke darauf hingewiesen, dass für den Verkauf solchen Grundbesitzes keine feste „Drei-Objekt-Grenze“ aufgestellt worden sei BFH 24.10.2001 X B 148/00, BFH/NV 2002, 192. Hingegen sind Objekte, mit denen kein Gewinn erzielt werden soll, nicht in die Drei-Objekt-Grenze mit einzubeziehen BFH 18.9.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238.

E. Unterscheidung

Die folgenden Punkte müssen voneinander unterschieden werden:

- Anschaffung und Veräußerung von unbebauten Grundstücken
- Anschaffung und Veräußerung von bebauten Grundstücken
- Anschaffung von unbebauten Grundstücken, Bebauung dieser Grundstücke und Veräußerung der bebauten Grundstücke
- Modernisierung und Veräußerung
- Sanierung und Veräußerung

F. Nachhaltigkeit

I. Grundsätzlich nur bei Veräußerung mehrerer Objekte

Keine Nachhaltigkeit z. B. in dem Fall, dass A nach und nach fünf Grundstücke (Parzellen) erwirbt und sie an eine gemeinnützige Wohnungsbaugesellschaft veräußert. Nachhaltigkeit hingegen BFH DStR 2015, 2171 ff.

Nach BFH liegt keine Nachhaltigkeit vor, weil es sich bei der gleichzeitigen Veräußerung mehrerer zusammenhängender Parzellen an einen Erwerber nur um die Veräußerung eines Grundstücks handelt. Allerdings können auch bei der Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Das ist beispielsweise dann der Fall, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist (BFH 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291).

Der Drei-Objekt-Grenze bedarf es deshalb nicht, weil aufgrund objektiver Umstände feststeht, dass die Tätigkeit mit unbedingter Veräußerungsabsicht ausgeübt worden ist.

In derartigen Fällen wird der Veräußerer – sofern er das Grundstück für den Erwerber bebaut – wie ein Bauunternehmer, Generalübernehmer oder Baubetreuer tätig. Das gilt selbst dann, wenn der Grundbesitz ursprünglich in der Absicht erworben worden sein sollte, ihn im Wege der Vermietung und Verpachtung zu nutzen. Die in Veräußerungsabsicht vorgenommenen neuen Aktivitäten markieren den Zeitpunkt, in dem das Grundstück vom Gegenstand der privaten Vermögensverwaltung zum gewerblichen Umlaufvermögen geworden ist (BFH 15.4.2004 IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868). Für die Beantwortung der Frage, wann eine unbedingte Veräußerungsabsicht vorliegen muss, kommt es regelmäßig nicht auf den Beginn der eigentlichen Bautätigkeit, sondern auf den Abschluss der auf die Bebauung gerichteten Verträge an. Tritt beispielsweise zwischen der Beauftragung der Bauhandwerker und dem Beginn der Bauarbeiten ein Ereignis ein, das die ursprünglich vorhandene Vermietungsabsicht vereitelt und den Verkauf des Grundbesitzes notwendig macht, so spricht das dafür, dass die Bebauung trotz der zwischenzeitlichen Veräußerung durch die ursprüngliche Vermietungsabsicht veranlasst ist (BFH 28.4.2005 IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606).

II. Ausnahmsweise auch bei Veräußerung nur eines Objekts

Eine Nachhaltigkeit kann ausnahmsweise selbst dann zu bejahen sein, wenn der Steuerpflichtige nur ein einziges Geschäft oder einen einzigen Vertrag abschließt und sich keine Wiederholungsabsicht feststellen lässt. Dies ist dann der Fall, wenn die Erfüllung dieses Geschäfts oder des Vertrags eine Vielzahl von unterschiedlichen Einzeltätigkeiten erfordert, die in ihrer Gesamtheit die Würdigung rechtfertigen, er sei nachhaltig tätig geworden. Eine Vielzahl von Einzeltätigkeiten ist indes nur dann geeignet, das Tatbestandsmerkmal der Nachhaltigkeit zu erfüllen, wenn mit der erforderlichen Gewissheit feststeht, dass die maßgeblichen Aktivitäten mit dem Ziel entfaltet wurden, den Verkaufspreis zu erhöhen BFH 15.4.2004 IV R 54/02, BStBl. II 2004, 868. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn sie vorgenommen wurden, nachdem der Entschluss zur Veräußerung gefasst worden war. Insbesondere kann auf der Beschaffungsseite die Errichtung eines einzigen, aber ungewöhnlich aufwendigen Gebäudes (gewerbliches Großobjekt) als nachhaltig anzusehen sein, weil zur Erfüllung der eingegangenen Verpflichtungen in einem solchen Fall eine Vielzahl unterschiedlicher Einzeltätigkeiten wie Planungs- und Genehmigungsverfahren, Beauftragung und Beaufsichtigung von Baufirmen, Abrechnungen usw. vorgenommen werden müssen. Ebenso führen bei gewerblich zu nutzenden Gebäuden, die einzureichenden Bauanträge, die zu erteilenden Bauaufträge, die abzuschließenden Miet- und Kreditverträge sowie die Vergabe der Planungsarbeiten zu einer Vielzahl von Aktivitäten, die in ihrer Summe bei weitem die Einzeltätigkeiten überschreiten, die für den Bau nur eines Hauses erforderlich sind BFH 17.12.2008 – IV R 77/07, DStR 2009, 963. Mehr Rechtssicherheit für Vermieter von Einkaufszentren durch BFH-Urteil v. 17.7.2016 sowie Eisolt/Möllendorff DStR 2017, 483.

Deshalb ist immer zu berücksichtigen, dass für die Annahme der Nachhaltigkeit solche Einzeltätigkeiten nicht ausreichen, die beim Bau eines jeden Hauses erforderlich werden, gleichgültig ob es selbst genutzt, vermietet oder veräußert werden soll. Anderenfalls wäre die Nachhaltigkeit bei der Veräußerung eines einzigen, selbst bebauten Grundstücks nicht die Ausnahme, sondern die Regel. Die Tätigkeiten, die zur Bejahung der Nachhaltigkeit erforderlich sind, dürfen hier folglich in

Umfang und Gewicht nicht hinter denen zurück bleiben, die zum Bau mehrerer Gebäude notwendig sind BFH 28.4.2005 IV R 17/04, BStBl. II 2005, 606. Auch dann, wenn sich aus objektiven Umständen ergibt, dass noch andere derartige Veräußerungsgeschäfte geplant waren (die sich eventuell zerschlagen haben); z. B. dann, wenn ein Steuerpflichtiger objektiv erkennbar je nach Marktsituation mehrere Objekte einzeln oder insgesamt verkaufen will, ist Nachhaltigkeit zu bejahen. Für einen solchen Fall kann es für die Beurteilung der Nachhaltigkeit keinen Unterschied machen, ob im Ergebnis tatsächlich Einzelverkäufe erfolgen oder ob (zufällig) ein Gesamtabnehmer gefunden wird. Ähnlich BFH 13.12.1995 XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 236, wenn nur ein Grundstück iSd Zivilrechts, tatsächlich aber eine größere Anzahl baureifer Parzellen veräußert werden, die nach einem vom Veräußerer erstellten Bebauungsplan zu bebauen sind. In diesem Fall muss sich aus den Gesamtumständen ergeben, dass die Grenze der Vermögensverwaltung überschritten ist. Eine wiederholte Tätigkeit nur auf der Beschaffungsseite reicht allerdings nicht aus. Nachhaltigkeit beim Übertragenden ist indes nicht gegeben, wenn ein Grundstück in Vermietungsabsicht erworben wurde und erst später auf eine zwischengeschaltete GmbH übertragen wird. Voraussetzung ist allerdings, dass die GmbH nicht funktionslos ist, d. h., dass sie eine wertschöpfende eigene Tätigkeit (z. B. Bebauung des erworbenen Grundstücks) ausübt BFH 17.3.2010 IV R 25/08, DStR 2010, 1022 ff. Insoweit kann ein gewerblicher Grundstückshandel beim Übertragenden nicht unterstellt werden.

G. Gewinnerzielungsabsicht

Bei zeitlichem Zusammenhang besteht die Vermutung des Vorhandenseins einer bedingten Veräußerungsabsicht, die allerdings widerlegt werden kann. Es ist nicht ausreichend, dass sich der Steuerpflichtige darauf beruft, bei Erwerb keine Veräußerungsabsicht gehabt zu haben. Die persönlichen oder finanziellen Beweggründe für die Veräußerung von Immobilien sind für die Zuordnung zum gewerblichen Grundstückshandel oder zur Vermögensverwaltung unerheblich. Dies gilt auch für wirtschaftliche Zwänge, wie z. B. die Ankündigung von Zwangsmaßnahmen durch einen Grundpfandgläubiger, siehe BFH 27.9.2012 III R 19/11, BStBl. II 2013, 433 Das Fehlen einer Veräußerungsabsicht kann nur anhand von äußeren Tatsachen nachgewiesen werden, wie z. B. die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken. Die Drei-Objekt-Grenze hat die Bedeutung eines Anscheinsbeweises, der – ohne dass es dafür weiterer Indizien bedarf – den Schluss auf die innere Tatsache des Erwerbs des jeweiligen Grundstücks in bedingter Veräußerungsabsicht zulässt. Ihre Geltungskraft kann im Einzelfall durch den Nachweis eines atypischen Sachverhaltsverlaufs erschüttert werden. Dafür kommen indes grundsätzlich weder die Gründe der Veräußerung noch Absichtserklärungen in Betracht, sondern vornehmlich Gestaltungen des Steuerpflichtigen in zeitlicher Nähe zum Erwerb, die eine Veräußerung innerhalb eines Zeitrahmens von etwa fünf Jahren erschweren oder unwirtschaftlicher machen (BFH 27.9.2012 III R 19/11, BStBl. II 2013, 433).

Dagegen soll das Vorliegen langfristiger Mietverträge bei Kauf, Verwendung von langfristigen Darlehen nicht zur Widerlegung ausreichen, da diese z. B. umgewidmet werden können. Diese Auffassung wird im Urteil BFH 17.12.2009 III R 101/06, DStR 2010, 535, 537 nicht bestätigt. Nach Meinung des Gerichts wird die durch das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze indizierte innere Tatsache der bedingten Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt des Erwerbs vornehmlich durch Gestaltungen des Steuerpflichtigen widerlegt, die eine spätere Veräußerung wesentlich erschweren oder unwirtschaftlich machen. Dies könne eine langfristige Finanzierung oder eine langfristige Ver-

mietung sein, wenn diese sich im Falle einer Veräußerung voraussichtlich ungünstig auswirken oder zusätzliche finanzielle Belastungen auslösen würden (z. B. ein Vorfälligkeitsentschädigung bei Darlehensablösung, Inkaufnahme einer durch die Vermietung bedingten Wertminderung oder „Auskaufen“ des Mieters). Dagegen reichen wirtschaftliche Zwänge, wie z. B. Druck der finanzierenden Bank und Androhung von Zwangsmaßnahmen, als persönliche oder finanzielle Beweggründe für die Veräußerung von Immobilien für die Zuordnung zur Vermögensverwaltung nicht aus. Die durch die Veräußerung von mehr als drei Objekten innerhalb von fünf Jahren indizierte Veräußerungsabsicht kann folglich nur durch objektive Umstände widerlegt werden, nicht aber durch Erklärungen des Steuerpflichtigen über seine Absichten. Zur Kritik an der Tendenz BFH 18.8.2009 X R 25/06, BStBl. II 2009, 965, die unbedingte Veräußerungsabsicht neuerdings vom Vorliegen objektiver Kriterien abhängig zu machen, siehe „Gewerblicher Grundstückshandel im Wandel – „Objektivierung“ der unbedingten Veräußerungsabsicht? Sommer DStR 2010, 1405. Zur Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei der Vermietung von Gewerbeobjekten siehe BFH 19.2.2013 IX R 7/10, BStBl. II 2013, 436.

Beispiel 1:

Ehegatten errichten in 02 auf einem ihnen seit langer Zeit gehörendem Grundstück acht Wohnungen und Ladenlokal in einem Mehrfamilienhaus. Die Wohnungen werden fünf bzw. zehn Jahre fest vermietet. In 04 stehen mehrere Wohnungen längere Zeit leer. Die Eheleute teilen deshalb im Okt. 04 das Grundstück in acht ETW auf. Vier ETW werden 04, eine 06 und zwei 08 jeweils an verschiedene Erwerber verkauft.

Lösung:

Kein gewerblicher Grundstückshandel, da Beteiligte mit Baubranche nichts zu tun hatten, Grundstück wurde nicht zum Zwecke der Bebauung erworben, war längere Zeit bereits Eigentum, einzelnen Wohnungen waren zunächst keine ETW, infolge der langjährigen Mietverträge waren die einzelnen Wohnungen nur noch beschränkt veräußerbar.

Beachte: Die Fünf-Jahres-Grenze ist keine absolute Grenze. Das bedeutet, dass der enge zeitliche Zusammenhang bei einem geringfügigen Überschreiten der Fünf-Jahres-Frist noch nicht beeinträchtigt wird, z. B. um zwei Monate; Objekte, die nach Ablauf von fünf Jahren veräußert werden, nicht generell außer Betracht gelassen werden können. Bei einer Fristüberschreitung verringert sich lediglich die von dem engen zeitlichen Zusammenhang ausgehende Indizwirkung hinsichtlich des Vorliegens einer bedingten Veräußerungsabsicht.

Dann müssen weitere Umstände hinzutreten, z. B. Zugehörigkeit zur Baubranche, größere Anzahl von veräußerten Objekten.

Beispiel 2:

A erwirbt in 01 eine ETW, die er im Jahr 03 wieder verkauft. Eine im Jahr 02 erworbene ETW verkauft er in 05 und ein im Jahr 04 angeschafftes EFH wird im Jahr 07 veräußert. Im Jahr 05 hat A zwei ZFH erworben, die er im Jahr 08 verkauft.

Lösung:

Die Veräußerungen führen bei A zu einem gewerblichen Grundstückshandel. Zwischen An- und Verkauf der einzelnen Grundstücke liegen jeweils Zeiträume von weniger als fünf Jahre (=Gewinnerzielungsabsicht durch Vermögensumschichtung). Außerdem wurden innerhalb von fünf Jahren, d. h. seit 03 bis 08 fünf Objekte veräußert.

Innerhalb der fünf Jahre besteht also die Vermutung, dass der Steuerpflichtige bei der Anschaffung eines Grundstücks bzw. seiner Bebauung eine bedingte Veräußerungsabsicht hatte. Diese Vermutung kann durch äußere, dagegen sprechende Umstände widerlegt werden. Bei längeren Zeiträumen kehrt sich die Vermutung und damit die objektive Beweislast um. Es besteht dann die Vermutung, dass beim Erwerb bzw. der Errichtung der verkauften Objekte keine bedingte Veräußerungsabsicht bestand. Hier muss FA Beweis erbringen. Dieser Nachweis ist durch BMF nur bis zum Ablauf von zehn Jahren nach Erwerb oder Bebauung eines Grundstücks möglich. Danach kann in keinem Fall mehr - auch nicht bei Vorliegen besonderer Umstände - von einem zeitlichen Zusammenhang und damit von einer bedingten Veräußerungsabsicht gesprochen werden; siehe aber nachfolgend BFH 5.9.1990 X R 107–108/89, BStBl. II 1990, 1060.

I. Kurzfristige Haltedauer (bis 5 Jahre)

Sie manifestiert sich dadurch, dass die Zeitspanne zwischen der jeweiligen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als fünf Jahre beträgt. Zu beachten ist jedoch, dass die Fünf-Jahres-Haltedauer keine absolute Grenze bildet; ihre geringfügige Überschreitung um 2 Monate hindert nicht die Annahme der Gewerblichkeit, BFH 12.7.1991 III R 47/88, BStBl. II 1992, 143. Die Überschreitung der 5 Jahre reduziert indessen die Indizwirkung des zeitlichen Zusammenhangs im Hinblick auf die Veräußerungsabsicht BFH 17.2.1993 X R III R 108/90, BFH/NV 1994, 84. Es müssen dann weitere, für die Gewerblichkeit sprechende Umstände (z. B. eine höhere Anzahl der veräußerten Grundstücke oder eine branchennahe Tätigkeit) hinzukommen.

II. Mittelfristige Haltedauer (5 – 10 Jahre)

Liegen zwischen Errichtung bzw. Erwerb und Modernisierung und Veräußerung mehr als 5 Jahre, aber weniger als 10 Jahre, können die Objekte nur in die Objektzahl mit einbezogen werden, wenn das Gesamtbild den Schluss rechtfertigt, dass im Zeitpunkt der Errichtung bzw. des Kaufes eine Veräußerungsabsicht vorlag. Denn in diesen Fällen kann nicht mehr von einem engen zeitlichen Zusammenhang ausgegangen werden. Hier müssen weitere Umstände den Schluss rechtfertigen, dass im Zeitpunkt der Errichtung, des Erwerb oder der Modernisierung eine Veräußerungsabsicht vorgelegen hat. Bei der Beurteilung des Gesamtbildes kann die übrige berufliche Tätigkeit eine Rolle spielen (Tz. 6).

Beispiel:

Ein Bauunternehmer verkauft innerhalb von 5 Jahren nach Errichtung eines Gebäudes weniger als vier, danach aber in relativ kurzer Zeit planmäßig weitere Objekte. In diesem Fall ist trotz des Überschreitens des Fünf-Jahres-Zeitraums eine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen. Bei der Beurteilung des Gesamtbildes ist der Übergang zwischen privaten Grundstücksverkäufen und gewerblichem Grundstückshandel fließend. In diesem Bereich kehrt sich die Feststellungslast um. Hier besteht zunächst nicht die Vermutung, dass eine bedingte Veräußerungsabsicht bestand, so dass das FA insoweit zusätzliche Umstände darlegen und ggf. nachweisen muss.

III. Längerfristige Halterdauer (über zehn Jahre)

Bei einer Haltedauer von mehr als zehn Jahren kann regelmäßig kein zeitlicher Zusammenhang mehr angenommen werden. Der BFH hat jedoch bei unbebauten Grundstücken trotz einer zehnjährigen Haltedauer die Veräußerung als gewerblichen Handel qualifiziert BFH 17.2.1993 X R III R 108/90, BFH/NV 1994, 84. Über einen Zeitraum von 13 Jahren hatte ein Rechtsanwalt in verschiedenen neu begründeten Baugebieten unbebaute Grundstücke erworben und diese nach und nach wieder veräußert. Obwohl die Haltedauer der einzelnen Grundstücke weit mehr als fünf und sehr häufig mehr als zehn Jahre betrug, nahm der BFH einen gewerblichen Grundstückshandel an. Der BFH weist auf den Unterschied zwischen Veräußerungen von erworbenen unbebauten Grundstücken und der Veräußerung von Grundstücken hin, die der Steuerpflichtige nach Erwerb bebaut hat. Während eine zunehmende Haltedauer bebauter Grundstücke für die Absicht der Fruchtziehung spricht, spreche das langfristige Halten unbebauter Grundstücke mangels Renditeaussichten eher gegen den Willen zur dauerhaften Nutzung durch Fruchtziehung, d. h. für die Gewerblichkeit.

Gewinnerzielungsabsicht kann auch dann vorliegen, wenn Objekte mit Verlust veräußert werden BFH 7.3.1996 IV R 2/92, BStBl. II 1996, 369, BFH 29.10.1998 XI R 57/97, BFH/NV 1999, 766.

H. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Das Merkmal soll aus dem Begriff des Gewerbebetriebes Tätigkeiten ausklammern, die von Gewinnabsicht getragen, aber nicht auf Leistungs- und Gütertausch gerichtet sind (BFH 28.10.1993 IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463).

Verkäufer muss sich mit seiner Verkaufsabsicht am allgemeinen Markt, d. h. an einen nicht abgeschlossenen Kreis von Personen wenden. Er muss an jeden verkaufen wollen, der die Kaufbedingungen erfüllt. Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist somit nicht gegeben, wenn der Steuerpflichtige nur an einen bestimmten Erwerber veräußern will (BFH 12.7.1991 III R 47/88, BStBl. II 1992, 143). Anders, wenn er bereit ist, das Grundstück unter der Voraussetzung an einen anderen Erwerber zu veräußern, dass sich der Verkauf an den ursprünglichen Käufer zer schlagen hätte (BFH 28.10.1993 IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 463).

Das Merkmal ist deshalb auch erfüllt, wenn der Eigentümer Grundstücke nur an bestimmte Personen veräußert (BFH 20.2.2003 III R 10/01, BFH/NV 2003, 998). Die Gewerblichkeit wird danach nicht ausgeschlossen, wenn der Steuerpflichtige an Angehörige verkauft (BFH 28.10.1993 IV R 66–67/91, BStBl. II 1994, 464, BFH 13.8.2002 VIII R 14/99, BStBl. II 2002, 811). Auch Geschäftsbeziehungen zu einem Vertragspartner sind ausreichend.

Beispiel:

A erwirbt eine Vielzahl von Mietwohngrundstücken. Diese veräußert er in einem Akt an eine Personengesellschaft, die dann ihrerseits die einzelnen Grundstücke einzeln veräußert.

Lösung:

Es liegt keine Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr vor, wenn der Steuerpflichtige an keinen anderen als an die Personengesellschaft verkaufen wollte.

I. Gefahr des Gestaltungsmissbrauchs.

Wenn ein Steuerpflichtiger, der eine Vielzahl von Grundstücken erwirbt, die Erfüllung der Merkmale Nachhaltigkeit und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr dadurch vermeidet, dass er alle erworbenen Grundstücke durch ein Verkaufsgeschäft oder durch mehrere Verkaufsgeschäfte an nur einen Erwerber veräußert, liegt die Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nahe,

wenn zusammenhängende Grundstücke an eine aus nahe stehenden Personen gebildete Personengesellschaft veräußert werden, ohne dass dafür sonstige wirtschaftliche oder andere nicht steuerliche Gründe vorliegen (ein Enderwerber war bereits zuvor gefunden) BFH 6.5.1998 IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146 oder

wenn der Erwerber die Mittel für den Kaufpreis ganz oder zu einem erheblichen Teil vom Veräußerer erhält oder im Wesentlichen erst aus dem Veräußerungserlös für den Weiterverkauf die Anschaffung finanziert wird, BFH 12.7.1991 III R 47/88, BStBl. II 1992, 143, BFH 17.6.1998 X R 68/95, BStBl. II 1998, 667, BFH 18.3.2004 III R 25/02, BStBl. II 2004, 787 oder

wenn die die Grundstücke erwerbende Personengesellschaft im Wesentlichen nur zum Zweck des Kaufs und Weiterverkaufs der Grundstücke gegründet worden ist und einen so hohen Kaufpreis gezahlt hat, dass von vornherein nur ein Verlust oder nur ein unerheblicher Gewinn aus dem Weiterverkauf zu erwarten ist, BFH 12.7.1991 III R 47/88, BStBl. II 1992, 143,

wenn der Steuerpflichtige selbst den Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang beherrscht und den Erlös aus der Veräußerung der sofort oder zeitnah durch Familiengangehörige weiter übertragenen Grundstücke für sich zu seiner Verfügungsbefugnis vereinnahmt, BFH 18.9.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238, BFH 18.3.2004 III R 25/02, BStBl. II 2004, 787. Bei der Einschaltung von Kindern hat der BFH eine Steuerbarkeit in der Person des Steuerpflichtigen unter der Voraussetzung bejaht, dass er das Geschehen beherrschte, indem er die Errichtung und Verwertung der den Kindern übertragenen Objekte steuerte und ihm selbst die Erlöse aus der Veräußerung der Objekte durch die Kinder zuzurechnen waren BFH 18.9.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238. Lässt der Steuerpflichtige andere Personen an dem Erlös teilhaben, trifft er über diesen eine Verfügung gem. § 12 EStG.

Anders als im Fall der rechtsgeschäftlichen Vertretung sowie bei Treuhandverhältnissen hänge die Entscheidung welcher von zwei Personen die Einkünfte aus einer Maklertätigkeit zuzurechnen seien, nicht von der im Innenverhältnis getroffenen Vereinbarung der beiden ab, sondern davon, wer von den beiden als Unternehmer des Maklerauftrages den Tatbestand tatsächlich verwirklicht, der zur Entstehung der Einkünfte führt, denn die „mittelbare Tatherrschaft“ bilde den einkommensteuerbaren Handlungs- und Erfolgstatbestand ab.

Überlässt also der Händler, der Produzent oder der Dienstleistende den erzielten Gewinn einem Anderen, der hier weder das An- und Verkaufs- bzw. das Produktions- oder Leistungsgeschehen beherrscht noch in anderer Weise einen unternehmerischen Erfolgsbeitrag beigesteuert hat, liegt hierin eine Verfügung des Urhebers der unternehmerischen Tätigkeit über den ihm selbst zuzurechnenden Gewinn.

Um eine Verwendung handelt es sich auch, wenn der Steuerpflichtige einem Dritten eine bereits ausgehandelte Geschäftschance zur Ausnutzung auf eigene Rechnung überlässt, BFH 9.7.2003 I B 194/02, BFH/NV 2003, 1349.

II. Kein Rückgriff auf § 42 AO

Wenn dem Steuerpflichtigen wie oben dargestellt, der steuerbare Handlungstatbestand zuzurechnen ist, bedarf es keines Rückgriffs auf den Missbrauchstatbestand des § 42 AO. Ähnlich führt BFH 13.12.1995 XI R 43–45/89, BStBl. II 1996, 232 aus, dass Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr auch dann gegeben sei, wenn der Steuerpflichtige nur ein Geschäft mit einem Dritten tätigt, sich dieser aber in Wirklichkeit und nach außen erkennbar nach Bestimmung des Steuerpflichtigen an den allgemeinen Markt wendet.

Tätigkeiten auf der Beschaffungsseite erfüllen nicht die Bedingungen der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.

I. Der Beginn des gewerblichen Grundstückshandels

I. Anschaffung eines Grundstücks und danach Veräußerung bei Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels.

Hier beginnt der gewerbliche Grundstückshandel grundsätzlich im Zeitpunkt des Grundstückserwerbs.

Veräußerungspreis

- Veräußerungskosten
- Anschaffungskosten
- alle aktivierungspflichtigen Aufwendungen

= Veräußerungsgewinn

II. Errichtung und Veräußerung

führt zum gewerblichen Grundstückshandel, wenn ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Bebauung und Veräußerung (5 Jahre) besteht. Hier beginnt der gewerbliche Grundstückshandel grundsätzlich mit der Stellung des Bauantrages, bei baugenehmigungsfreien Bauvorhaben mit der Einreichung der Bauunterlagen oder dem Beginn der Herstellung.

Der Veräußerungsgewinn ermittelt sich wie folgt:

Summe der erzielten Veräußerungserlöse

- Veräußerungskosten
 - Teilwert Grund und Boden im Zeitpunkt des Beginns des Gewerbebetriebs
 - Gebäudeherstellungskosten
-

= Veräußerungsgewinn

III. Anschaffung eines bebauten Grundstücks und Veräußerung.

Hier ist der Beginn ebenfalls der Erwerb.

IV. Modernisierung und Veräußerung

Modernisierung setzt eine nicht unerhebliche Verbesserung voraus, so dass hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit geschaffen wird. Soweit im engen zeitlichen Zusammenhang mit der Modernisierung veräußert wird, beginnt der Grundstückshandel in dem Zeitpunkt, in dem mit der Modernisierung begonnen wird (Tz. 24).

Wertansatz:

Die Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Gebäude sind mit den Werten anzusetzen, die sich zum Beginn der Sanierungsmaßnahmen ergeben (= Einlagewert = Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG) (Tz. 34).

V. Sanierung und Veräußerung

Soweit zwischen beiden Aktivitäten ein enger zeitlicher Zusammenhang besteht, beginnt der gewerbliche Grundstückshandel in dem Zeitpunkt, in dem mit den Sanierungsarbeiten begonnen wird (ebenfalls maßgebend für den Teilwert bei Einlage). Die Fünf-Jahres-Frist beginnt hingegen erst mit Abschluss der Sanierungsmaßnahmen, BFH 5.12.2002 IV R 57/01, BStBl. II 2003, 291.

Merke: Vermietungen während des gewerblichen Grundstückshandels führen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb, nicht V+V.

J. Umfang des gewerblichen Grundstückshandels

Grundsätzlich wird der Umfang durch den veräußerten Grundbesitz bestimmt. Dabei kann der Grundstückshändler auch Grundstücke im Privatvermögen halten, wenn er sie langfristig zu vermieten beabsichtigt.

Beachte: Die Grundstücke des gewerblichen Grundstückshandels sind von Beginn des gewerblichen Grundstückshandels an bis zur Veräußerung Umlaufvermögen. Deshalb darf keine AfA vorgenommen werden.

Bei Herstellung mit eigenen Arbeitskräften sind z. B. die Löhne und die Materialkosten zunächst als Aufwand zu verbuchen, der bei Bilanzerstellung unter den Bilanzpositionen halbfertige- oder fertige Arbeiten zu neutralisieren ist.

K. Gewinnermittlung beim gewerblichen Grundstückshandel

Der Gewinn aus einem gewerblichen Grundstückshandel ist grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Die Grundstücke stellen Umlaufvermögen dar, BFH 18.9.2002 X R 28/00, BStBl. II 2003, 133. Zu ernstlichen Zweifeln an einer gewinnerhöhenden Korrektur des Kapitalkontos bei gewerblichem Grundstückshandel siehe BFH 8.2.2017 – X B 138/16, DStR 2017, 1259.

I. Der Steuerpflichtige weiß von Anfang an,

dass er gewerblicher Grundstückshändler ist, dann folgt ein Buchführungswahlrecht aus § 5 Abs. 1 EStG. Durch die Neufassung des § 1 HGB im Handelsreformgesetz vom 22.6.1998 ergibt sich eine gesetzliche Vermutung dahin gehend, dass im Fall gewerblicher Tätigkeit der Betrieb eines Handelsgewerbes gegeben ist und damit die Kaufmanneigenschaft vorliegt. Die abgeleitete Buchführungspflicht nach § 140 AO ist nach der handelsrechtlichen Grundaussage des § 1 HGB einzig vom Bestehen eines Gewerbebetriebs, der nicht kleingewerblicher Art ist, abhängig. Das Handelsrecht geht dabei von der widerlegbaren Vermutung der Kaufmannseigenschaft nach § 1 HGB aus.

Wobei diese Vermutung vom Steuerpflichtigen widerlegt werden muss, denn ihn trifft nach der Neuregelung die Beweisführungslast. Das Steuerverfahrensrecht schließt sich dieser Vermutung an. Wenn also der Steuerpflichtige z. B. diese Vermutung nicht widerlegen will, wird er als buchführungspflichtig behandelt. (Vgl. auch zur Frage der Kleingewerblichkeit die Grundaussage zu Grundstücksmaklern und Handelsvertretern OLG Frankfurt 30.11.1982 20 W 146/82, DB 1983, 335, wonach sich in dieser Branche auch nach Auffassung der betroffenen Industrie- und Handelskammern bei Jahreseinnahmen von mindestens 100 000 Euro eine Verkehrsauffassung für einen nicht kleingewerblichen Betrieb gebildet hat).

II. Beim Steuerpflichtigen ist zunächst ein gewerblicher Grundstückshandel nicht absehbar

Wird der gewerbliche Grundstückshandel kleingewerblich ausgeübt, so kann der Steuerpflichtige den Gewinn nur dann im Wege einer Einnahme-Überschuss-Rechnung ermitteln, wenn er das ihm zustehende Wahlrecht zu Beginn des jeweiligen Gewinnermittlungszeitraums ordnungsgemäß in diesem Sinne ausgeübt hat. Lediglich die Mitteilung der getroffenen Wahl darf noch später; d. h. bei der Abgabe der Steuererklärung oder sogar noch im finanzgerichtlichen Verfahren erfolgen. Die Ausübung des Wahlrechts setzt voraus, dass sich der Steuerpflichtige bewusst ist, nicht nur überhaupt steuerpflichtig Einkünfte, sondern zu den Gewinneinkünften gehörende gewerbliche Einkünfte zu erzielen. Insbesondere setzt sie den Willen und das Bewusstsein voraus, eine Wahl zu treffen, auch wenn die Wahl regelmäßig durch schlüssiges Verhalten getroffen wird, BFH 1.10.1996 VIII R 40/94, DStRE 1997, 543.

Ansonsten vertritt der BFH die Auffassung, dass bei rückwirkender Feststellung eines gewerblichen Grundstückshandels und Nichtvorliegens einer Buchführung nur eine Schätzung nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 1 EStG vorzunehmen sei.

L. Ende des gewerblichen Grundstückshandels

Die Gewinne aus den Grundstücksveräußerungen sind regelmäßig nicht begünstigte laufende Gewinne, selbst wenn zugleich der Geschäftsbetrieb aufgegeben wird, BFH 23.1.2003 IV R 75/00, BStBl. II 2003, 467. Der Betrieb findet sein Ende mit der Veräußerung des letzten Objekts oder durch die endgültige Einstellung der Verkaufstätigkeit.

M. Verfassungsmäßigkeit

Der gewerbliche Grundstückshandel unterliegt auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, BFH 18.9.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238. Beschluss vom 4.2.2005 (BVerfG 4.2.2005 2 BvR 1572/01).

A. Einführung

1 Der Tatbestand des § 15 Abs. 1 EStG ist erfüllt, wenn Einzelunternehmer (natürliche Personen) oder Mitunternehmer in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein **gewerbliches Unternehmen (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG)** betreiben.

2 Sie erzielen (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EStG) „**originär gewerbliche Einkünfte**“ aus einer „**originär gewerblichen Tätigkeit**“.

– vgl. zum Sprachgebrauch BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 25; BFH v. 22.9.2016 – IV R 35/13, BStBl. II 2017, 116 Rn. 18. –

3 **Gewerbebetrieb** in diesem Sinne ist wesentlich ein **Tätigkeitsbegriff, der an den Zustandstatbestand „gewerbliches Unternehmen“** anknüpft (§ 15 Abs. 2 EStG).

Die in § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG definierte „Betätigung“ wird „**unternommen**“.

Der **Handlungstatbestand** – die Nutzung des gewerblichen Unternehmens – entscheidet mit der Zurechnung zu einem oder mehreren Unternehmern über die Steuerschuldnerschaft.

Das **Subjekt** der Betätigung, die im Sinne des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG „unternommen wird“, „**erzielt**“ Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG.

Die Einkommensteuerbelastung gründet daher im **dreifach objektiven** Tatbestand der erfolgreichen Nutzung einer betrieblichen Erwerbsgrundlage, zusammengesetzt aus

- dem **objektiven Zustandstatbestand**,
- dem **objektiven Handlungstatbestand** und
- dem **objektiven Erfolgstatbestand**.

– BVerfG v. 30.9.1998 – 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88. –

Die **subjektive, innere Erfolgsbereitschaft** des Steuerpflichtigen ist dagegen **steuerlich unbeachtlich**.

5

Der Betrieb wird – anders als bei der Gewerbesteuer – manifest mit den ersten **Vorbereitungshandlungen** – damit beginnt der Gewerbebetrieb.

6

– BFH v. 12.5.2016 – IV R 1/13, BStBl. II 2017, 489 Rn. 26: „z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels“; BFH v. 19.8.2009 – III R 31/07, BFH/NV 2010, 844 Rn. 29. –

Indem ein Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 2 EStG entfällt, endet der Gewerbebetrieb, insbesondere mit **Beendigung der Marktwidmung**.

– Vgl. BFH 13.12.2016 – X R 4/15, BStBl. II 2017, 786 Rn. 29 zur Betriebsaufgabe, die mit „der ersten vom Aufgabenschluss getragenen Handlung“ beginnt – und endet, „wenn die letzte wesentliche Betriebsgrundlage veräußert oder in das Privatvermögen überführt worden ist“ –

Zu Detailfragen der Unternehmensgründung und -beendigung s. die Unterlagen zu den Gliederungspunkten E. und F. der Vorlesung.

B. Zustandstatbestand Gewerbebetrieb

I. Marktwidmungsfähige Grundlage

- 7 Wenn der Unternehmer Einkünfte „aus Gewerbebetrieb“ erzielt, so spricht das Gesetz zunächst die Erwerbsgrundlage an, das **gewerbliche Unternehmen als Zustandstatbestand**, meint damit aber nicht nur sächliche Grundlagen, Ausstattung und Werkzeug, Kapital und Betriebsorganisation.
- 8 Die Existenz einer objektiven, planvoll organisierten Wirtschaftseinheit kann wesentlich beitragen zum „Bild [...], das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht“
- Standardformel der Rspr., etwa BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 28; BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538 Rn. 28, –
- Aber auch der „schlicht Werk tätige“, der sich allein auf seine **physischen und geistigen Fähigkeiten** stützt, nutzt eine Erwerbsgrundlage. Körperliche Fitness und Regelkenntnis des professionellen Sportschiedsrichters werden zu einem „Gewerbebetrieb“, „aus“ dem er Einkünfte erzielt, wenn er sein persönliches Können als Erwerbsgrundlage erwerbsgerichtet eingesetzt und so „betätigt“ hat, wie es § 15 EStG definiert. Der in einem Unternehmen der Markt- und Meinungsforschung tätige Telefon-Interviewer arbeitet, je nach Vertragsgestaltung, als Arbeitnehmer oder als seinerseits selbständiger Auftragnehmer, der selbst mit seinen Fähigkeiten die Erwerbsgrundlage verkörpert.
- 9 Die Feststellung einer **objektiv dem Markt gewidmeten Erwerbsgrundlage** ist **unverzichtbare erste Voraussetzung**, um Erwerbs- und Privatsphäre abzugrenzen.
- Die **objektiv nichterwerbsgerichtete „Liebhaberei“** gibt sich zu erkennen in nichterwerbsgerichteter Nutzung oder bereits darin, dass der Tätigkeitsgrundlage die Erwerbsgerichtetheit fehlt, deshalb von einer Erwerbsgrundlage keine Rede sein kann
- In einer **Stufenprüfung** erst den objektiven Zustandstatbestand, dann den objektiven Handlungstatbestand festzustellen, erübrigt auch komplexe Gewinnabsicht-Liebhaberei-Dogmatik.
- 10 Allerdings kann **subjektive „Markt-Widmungsunwilligkeit“** den Befund Erwerbsgrundlage von vornherein ausschließen. Wer als Könnler, Liebhaber, Müßiggänger allerlei persönliche und Marktwidmungsfähige Talente nicht ummünzt, verzichtet letztlich auf Erwerbserfolg, in systematischer Betrachtung allerdings bereits darauf, eine Erwerbsgrundlage zu aktivieren.
- 11 Aus der **Offenheit des Begriffs „gewerbliches Unternehmen“** auch für das sächlich nicht weiter unterlegte Anbieten persönlicher Fähigkeiten erklärt sich, dass **Zustands- und Handlungstatbestand mitunter schwer zu trennen** sind.
- 12 Mag auch das „gewerbliche Unternehmen“ des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG eher den Zustandstatbestand und die „Betätigung“ des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG eher den Handlungstatbestand kennzeichnen, so verweisen doch beide Begriffe auf **Zustands- und Handlungstatbestand in ihrer wechselseitigen Bedingtheit**.

Bereits das Wort „Unternehmen“ lässt personale Aktion anklingen. Und § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG meint mit der „Betätigung“ gewiss das tätige Betreiben eines Gewerbes, verobjektiviert sie dann

aber im Gewerbebetrieb („[...] ist Gewerbebetrieb“). Indem § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG die definierte „Betätigung“ implizit als professionelle Nutzung der Erwerbsgrundlage anspricht, ist der Rechtsanwender nicht mehr gehalten, den Zustandstatbestand isoliert festzustellen.

Die Subsumtion unter die Begriffsbestimmung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG schließt den Zustandstatbestand ein, führt zur Feststellung einer Nutzung der Erwerbsgrundlage „gewerbliches Unternehmen“.

II. Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe

Der Einzelunternehmer kann **mehrere Gewerbebetriebe** unterhalten mit verschiedenen oder gleichartigen Betätigungen. Das gilt für die objektbezogene Beurteilung des Gewerbesteuerrechts

13

– BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40. –

ebenso aber für die Einkommensteuer.

Die Vielheit, die in der Summe der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) zusammenläuft, geht auf verschiedene Einkunftsarten zurück oder auf **mehrere Quellen** einer Einkunftsart – unterscheidbare Erwerbsgrundlagen, ggf. selbständige Betriebe mit positiven und negativen Ergebnissen.

14

Der **horizontale Verlustausgleich** setzt Zweiheit oder Mehrheit voraus; er ist rechnerische Zusammenfassung vor der vertikalen Einkünfte-Saldi-Gesamt(ver)rechnung, hebt aber nicht die Verschiedenheit der Gewerbebetriebe auf.

Die Verschiedenheit der Betriebe bleibt folgenlos (und verflüchtigt sich auf dem Weg zur einheitlichen Bemessungsgrundlage), wenn nicht ausnahmsweise **Rechtsfolgen je Betrieb** greifen, etwa betriebsbezogenen Investitionsabzugsbeträge des § 7g EStG in Anspruch genommen werden (vgl. für die Gewerbesteuer den objektbezogenen Freibetrag des § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 GewStG).

15

Umgekehrt kann entscheidungserheblich sein, ob der Gewerbetreibende seinen Betrieb (wesentlich oder unwesentlich) erweitert oder aber einen **weiteren Betrieb eröffnet**

– BFH v. 25.2.2016 – X B 130, 131/15, BFH/NV 2016, 915; BFH v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235 Rn. 21 ff.: Elektrounternehmen und Photovoltaikanlage. –

Wenn sich die Frage nach Unternehmenseinheit oder Vielheit der Betriebe stellt, verlangt der BFH **vollkommene Eigenständigkeit**: „Eine Verbindung darf im Wesentlichen nur in der Person des Steuerpflichtigen bestehen. Der Steuerpflichtige muß die Betriebe nebeneinander am Wirtschaftsleben teilnehmen lassen“. Sobald er die Aktivitäten bündelt, um eine größere Marktwirksamkeit zu erreichen, sei eine Wirtschaftseinheit gegeben.

16

– BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901. –

Relevante Merkmale seien „vor allem“ die Gleichartigkeit der Betätigungen, die Möglichkeit, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten ergänzen, die räumliche Nähe der Betriebe, ferner die Gesichtspunkte: selbständige Organisation, eigenes Rechnungswesen, eigenes Personal, eigenes Anlagevermögen.

– BFH v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235 Rn. 23. –

III. Exkurs: Unternehmenseinheit und Vielheit der Betriebe bei Personengesellschaften

- 17 Anders als der Einzelunternehmer kann eine Personengesellschaft auch bei verschiedenartiger Tätigkeit **nur einen (Gewerbe-)Betrieb** innehaben.

– BFH v. 17.5.2018 – VI R 73/15, BeckRS 2018, 23771 Rn. 41; BFH v. 23.4.2009 – IV R 73/06, BStBl. II 2010, 40 (43): „deshalb auch der Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nur einmal zu berücksichtigen. –

- 18 Indem **§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG** verschiedene Tätigkeiten qualifikatorisch vereinheitlicht, widersetzt er sich einer Vielheitsbetrachtung in der Entität Personengesellschaft auch innerhalb der Einkunftsart.

Die Gesellschafter werden, wenn sie unternehmerische Bereiche separieren wollen, auf die **Gründung einer personenidentischen Schwestergesellschaft** verwiesen.

– Vgl. BVerfG v. 15.1.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1 (52 ff.), dort bezogen auf „die drohende Erstreckung der Gewerbesteuer auf Einkünfte aus anderen Einkunftsarten“. –

- 19 In Betracht kommt, dass die Personengesellschaft **Teilbetriebe** unterhält.

– BFH v. 17.5.2018 – VI R 73/15, BeckRS 2018, 23771 Rn. 41 f. –

Diese sind jedoch weder rechtlich selbständig noch einkommensteuerrechtlich als gesonderte Mitunternehmenschaften zu qualifizieren. **Betriebsbezogene Gewinnermittlungsvorschriften** (wie etwa § 4 Abs. 4a oder § 7g EStG) sind daher nicht auf die Teilbetriebe, sondern auf den Gesamtbetrieb der Personengesellschaft anzuwenden.

– BFH v. 13.7.2016 – VIII R 56/13, BStBl. II 2016, 933. –

Allerdings kann die Einstellung eines Teilbetriebs **mit Beendigung der Infektion zu einer Betriebsaufgabe** führen.

- 20 Nicht ausgeschlossen ist, dass die Personengesellschaft ebenso wie ein Einzelunternehmer auf der Zeitachse **mehrere Betriebe nacheinander** innehat.

– BFH v. 19.12.2019 – IV R 8/17, DStR 2020, 978 Rn. 25 –.

Der Frage nach Beendigung und Neugründung kommt Relevanz zu im Hinblick auf die Begünstigung der **Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe**

– BFH v. 3.4.2014 – IV R 12/10, BStBl. II 2014, 1000. –

oder im Hinblick auf das Erfordernis der **Unternehmensidentität** zur Verlustsicherung nach § 10a GewStG.

– BFH v. 19.12.2019 – IV R 8/17, DStR 2020, 978; BFH 30.10.2019 – IV R 59/16, BStBl. II 2020, 147 Rn. 31. –

Zu weiteren Einzelheiten s. die Unterlagen zu Gliederungspunkt D.I.1.2.a der Vorlesung.

C. Handlungstatbestand Gewerbebetrieb

I. Objektive Begriffsbestimmung (insbesondere der Gewinnerzielungsabsicht)

Die Ertragsteuergesetze belasten nur solche Tätigkeiten, aus **denen „auf Dauer gesehen positive Einkünfte für die Besteuerung erfaßt werden können“**. So formulierte der BFH in seiner Leitscheidung zur Gewinnerzielungsabsicht.

21

– BFH v. 25.6.1984 – GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751. –

Der Zweck, „Mittel für die öffentliche Hand zu beschaffen“, sei nicht zu erreichen mit Tätigkeiten, die „auf Dauer“ nur negative Einkünfte eintragen können. Dergleichen sei „Liebhaberei“.

Wenn aber im Zugriff Jahr für Jahr (§ 2 Abs. 7 EStG) das „Gesamtergebnis des Betriebes von der Gründung bis zur Veräußerung oder Aufgabe oder Liquidation“, mithin der Totalgewinn oder Totalverlust ungewiss bleibt, muss im Zugriffszeitpunkt genügen, dass der Betrieb auf das positive Totalergebnis ausgerichtet wird.

Das bedeutet: Notwendig, aber auch ausreichend ist die **Erwerbsgerichtetheit der Betriebsführung**.

22

Wer nach einer (steuerlich anzuerkennenden) Anlaufphase die Verlustursachen kennt, gleichwohl nicht reagiert, muss – je länger, je mehr – „Wissen“ gegen sich gelten lassen und kann sich nicht – je länger, je weniger – auf „Wollen“ zurückziehen.

23

Das Zeitmoment drängt auf **Objektivierung der Gewinnerzielungsabsicht**. Wer um die notorische Erfolglosigkeit seiner Unternehmung weiß, darf nicht die Gleichbehandlung mit denjenigen einfordern, die stetig-professionell die Erwerbsgerichtetheit des Gewerbebetriebs gewährleisten. Will der Staat nur die erfolgsträchtig betriebenen Unternehmen, diese aber vollständiggleichheitsgerecht einbeziehen, kann er sich nicht auf Motivforschung einlassen, je länger, je weniger.

24

Nicht subjektives Beabsichtigen gibt Auskunft über eine „Gewinnerzielungsabsicht“, sondern die **objektiv erwerbsgerichtete Nutzung der Erwerbsgrundlage**. „Maßgeblich ist das **Erwerbshandeln**, nicht der Erwerbswille“.

– Vgl. BFH v. 5.4.2017 – X R 6/15, BStBl. II 2017, 1130 Rn. 14: „Betriebsführung nicht mehr ernstlich auf eine am Markt erfolgreiche Tätigkeit gerichtet“. –

Objektives Erwerbshandeln bemisst sich **nicht nach dem Erfolg**. Wenn und weil die in § 15 Abs. 2 EStG definierte Betätigung wesentlich durch das Unternehmerrisiko geprägt ist, erlaubt dieser Unternehmerbegriff auch „**professionelles Scheitern**“. Erwachsen Verluste aus erwerbsgerichteter Tätigkeit, sind sie anzuerkennen.

25

II. Professionelle Erwerbsgerichtetheit des Handelns oder hergebrachtes Berufsbild als Kriterium?

- 26 Zum objektiven „Bild [...], das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht“
- BFH v. 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 11; BFH 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 27; BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538 Rn. 28. – ,
- gehört **Unternehmerprofessionalität**, d.h. wesentlich Unternehmerrisiko und Unternehmerinitiative. Diese Merkmale kennzeichnen zum einen die professionellerwerbsgerichtete Handlung, zum anderen erlauben sie die Zurechnung der gewerblichen Einkünfte.
- 27 Der Unternehmer „erzielt“ (§ 2 Abs. 1 S. 1 EStG) Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG), weil sich ökonomische Erfolge und Misserfolge in seinem Vermögen unmittelbar niederschlagen – Unternehmerrisiko –, weil er die Betriebsführung mit seinem Willen beherrscht – Unternehmerinitiative – und weil er **professionell-intensive Vorkehrungen** trifft dafür, dass unternehmerischer Erfolg überhaupt möglich sind: Unternehmerprofessionalität.
- Eine erfolgversprechende **Erwerbsgrundlage (i.S. des Zustandstatbestands)** genügt nicht; sie muss, wenn sie der Erwerbs- und nicht der Privatsphäre zugehören soll, **professionell-erwerbsgerichtet genutzt** werden. Bei Einschaltung eines Werkzeugs (einer nahestehenden Person) ohne unternehmerische Eigenverantwortlichkeit mag der Hintermann derjenige sein, der professionell agiert, Risiko trägt und Initiative entfaltet. Dann verwirklicht dieser kraft mittelbarer Tatherrschaft „wesentliche Teile des steuerbaren Handlungstatbestands“.
- BFH v. 10.7.2019 – X R 21-22/17, BeckRS 2019, 34243 Rn. 36. –
- So deuten **professionelle Ausgestaltung des Geschäftsbetriebs und hohe Volumina der getätigten Geschäfte** auf Gewerblichkeit.
- BFH v. 19.1.2017 – IV R 50/14, BStBl. II 2017, 456 Rn. 38. –
- 28 Auf ein vorfindliches, gemeinhin als „**Gewerbe**“ **anerkanntes Berufsbild** ist er nicht angewiesen.
- Dass Unternehmerprofessionalität den Ausschlag gibt, nicht ein etabliertes Berufsbild, hat inzwischen auch der **X. BFH-Senat** eingestanden: „Es genügte, die Betätigung des Klägers unspezifisch in den – im weitesten Sinne – **beruflichen (professionellen) Kontext** einzuordnen“.
- BFH v. 16.9.2015 – X R 43/12, BStBl. II 2016, 48 Rn. 37, dort der Klammerzusatz; vgl. auch FG Münster v. 12.10.2018 – 14 K 799/11 E, G, EFG 2018, 2019 Rn. 43 ff.; Rev. III R 67/18. –
- 29 Die **Orientierung am Handlungstatbestand verdient den Vorzug** vor einer verengenden Urbild-Berufsbild-Festlegung.
- Vgl. BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706 (707) und BFH v. 25.7.2001 – X R 55/97, BStBl. II 2001, 809 (810) zu den „Urbildern“ Händler, Produzent, Dienstleistender. –
- Nicht zuletzt trägt das Merkmal der Unternehmerprofessionalität zur **Abgrenzung zwischen Gewerbebetrieb und privater Vermögensverwaltung** bei.
- BFH v. 16.9.2008 – X B 158/07, BFH/NV 2008, 2024; FG Hessen v. 19.7.2018 – 2 K 1835/16, EFG 2019, 777 Rn. 34, insoweit bestätigt durch BFH 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 9 ff. –

Dieser Rekurs ist der „Orientierung an unmittelbar der Lebenswirklichkeit entlehnten Berufsbildern“

– BFH v. 11.10.2012 – IV R 32/10, BStBl. II 2013, 538 Rn. 28. –

dogmatisch überlegen.

Der X. Senat findet zur richtigen Zuordnung nicht über ein „Berufsbild“, sondern über Befunde, die auf einen intensivierten und notwendig professionalisierten Handel schließen lassen.

– BFH v. 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 13 ff. –

Indessen verlangt § 15 Abs. 2 EStG **keine Vollprofessionalisierung** und keine Optimierung. Dass die eBay-Händlerin „ihr geschäftliches Auftreten nicht in jeder Hinsicht optimiert hat“

30

– BFH v. 17.6.2020 – X R 26/18, BeckRS 35305 Rn. 17. –,

kann nicht den Ausschlag geben.

III. Segmentierung: ein oder mehrere selbständige Gewerbebetriebe?

Betreibt der Steuerpflichtige **mehrere selbständige Gewerbebetriebe** (Tz. 13 ff.), ist auch die **Erwerbsgerichtetheit je einzeln** festzustellen.

31

Dem Unternehmer kann frei entscheiden, **verschiedene Tätigkeiten in einer Wirtschaftseinheit zusammenzufassen, in räumlicher und organisatorisch-betrieblicher Nähe** auszuüben.

– Zu den Merkmalen der Einheit oder Zweiheit: BFH v. 15.9.2010 – X R 21/08, BFH/NV 2011, 235 Rn. 23; FG Münster v. 10.10.2017 – 7 K 3662/14 G, EFG 2018, 1281 Rn. 17 ff., inzwischen aber BFH v. 17.6.2020 – X R 15/18, BStBl. II 2021, 157. –

Dann kann allerdings die professionell-erwerbsgerichtete Nutzung der einheitlichen Erwerbsgrundlage für Teileinheiten – Segmente – fraglich werden. „Unternehmensteile“ des „bisher“ einheitlichen Unternehmens

– FG Schleswig-Holstein v. 9.3.2016 – 2 K 180/12, DStRE 2017, 724 (726), aufgehoben durch BFH 23.8.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36. –

mögen aufzulösen sein in steuerrechtlich selbständige Unternehmen. Aufwendungen, die auf beide Unternehmen entfallen, sind aufzuteilen, ggf. die Quoten zu schätzen.

Richtigerweise prüft der BFH die Gewinnabsicht, genauer: die Erwerbsgerichtetheit bei unterscheidbaren, wirtschaftlich eigenständigen Betätigungen gesondert, segmentiert, für **jeden quasi-selbständigen Tätigkeitsbereich**. Das gilt für die Personengesellschaft und für den Einzelgewerbetreibenden.

32

– BFH v. 23.8.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36; BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; BFH v. 24.2.1999 – X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081; FG Berlin-Brandenburg v. 29.4.2008 – 6 K 4071/04 B, BeckRS 2008, 26025231, rkr. –

Segmentierung der (durch Steuererklärung) zur Einheit zusammengesetzten Tätigkeiten setzt **positiv deren Trennbarkeit voraus und negativ, dass sie sich nicht wechselseitig bedingen**.

33

– FG SchleswigHolstein v. 9.3.2016 – 2 K 180/12, DStRE 2017, 724 (725), aufgehoben durch BFH 23.8.2017 – X R 27/16, BFH/NV 2018, 36. –

- 34** Eine wirtschaftlich eigenständige Betätigung ist anzunehmen bei einem **selbständigen Tätigkeitsbereich**, „**der keine bloße Hilfs- oder Nebentätigkeit zur Haupttätigkeit ist**“, **abzugrenzen nach dem „Förderungs- und Sachzusammenhang“**, in dem die jeweilige Einzeltätigkeit zu der betrieblichen Haupttätigkeit oder der steuerlich unbeachtlichen Tätigkeit steht.

– BFH v. 24.2.1999 – X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081; FG RheinlandPfalz v. 24.9.2014 – 2 K 1611/13, BeckRS 2014, 96485, rkr. –

Die in der Rechtsprechung entwickelten Zusammengehörigkeitskriterien haben nach Jahrzehnten **gesetzlichen Niederschlag** gefunden in **§ 8d Abs. 1 Satz 3 KStG**.

Die Vorschrift widmet den nach § 8c KStG schädlichen Beteiligungserwerb in einen unschädlichen um, vermeidet den mit § 8c KStG angeordneten Verlustuntergang unter der Voraussetzung, dass die Körperschaft „ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält“ (§ 8d Abs. 1 Satz 1 KStG). Verlustverrechnung soll in „demselben“ Geschäftsbetrieb möglich sein, nicht aber zwischen „verschiedenen Geschäftsbetrieben“ (BT-Drs. 18/9986, 13). „Derselbe“ Geschäftsbetrieb umfasst – auf der Linie der Segmentierungskriterien – die „sich gegenseitig ergänzenden und fördernden Betätigungen“ (§ 8d Abs. 1 Satz 3 KStG).

- 35** **Zusammenhanglose Teileinheiten** sind im Zeichen der Erwerbsgerichtetheit **je für sich zu beurteilen**. Umgekehrt „schließt es der Förderungs- und Sachzusammenhang aus, durch eine weitreichende Segmentierung etwa eine Vielzahl isoliert betrachtet verlustbringender Tätigkeiten aus dem einkünfterrelevanten Bereich auszuscheiden“

– BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202 (205). –

Um **zusammenhanglose Tätigkeiten** handelt es sich z.B. bei einer Geschäftstätigkeit als Handel-treibender mit Reinigungsmitteln und einer zugleich ausgeübten Tätigkeit als Maschinenführer

– FG Baden-Württemberg 18.3.2008 – 4 K 111/06, EFG 2008, 1118 (1119), rkr. –,

der (verlustträchtigen) Vermietung von Fluggeräten mit einer (gewinnträchtigen) Verpachtung von Baumaschinen,

– BFH v. 25.6.1996 VIII R 28/94, BFHE 181, 133, BStBl. II 1997, 202– ,

der (verlustträchtigen) Vermietung eines Motorbootes und einer (gewinnträchtigen) Betätigung als Anlageberater und Reise- und Veranstaltungsvermittler

– BFH v. 24.2.1999 X R 106/95, BFH/NV 1999, 1081. –

und dem (verlustträchtigen) Betriebs einer Heilfasten-Klinik mit einer (gewinnträchtigen) Aus-übung einer Tätigkeit als niedergelassener Arzt in eigener Praxis

– BFH-v. 15.11.2006 XI R 58/04, BFH/NV 2007, 434. –.

IV. Sonderfall Gewerbebetrieb ohne Handlungstatbestand: „ruhender Gewerbebetrieb“

Der Steuerpflichtige mag die Nutzung der Erwerbsgrundlage (Handlungstatbestand erwerbsgerichtete Nutzung) **unterbrechen**, die werbende Geschäftstätigkeit einstellen, indessen von der Betriebsaufgabe absehen. Er mag an einer späteren, identitätswahrenden Fortführung des Betriebes interessiert sein.

36

In dieser Lage – etwa des Saisonbetriebs oder des behördlich nur vorübergehend stillgelegten Betriebs, aber auch bei ungewisser Nachfolge im Familienbetrieb – wäre die Besteuerung stiller Reserven ökonomisch schädlich, auch fiskalisch untunlich, sofern denn der spätere Zugriff möglich bleibt.

Eine **Betriebsaufgabe** (§ 16 Abs. 3 EStG) liegt vor, „wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt“.

37

– BFH v. 18.7.2018 – X R 36/17, BFH/NV 2019, 195 Rn. 22. –

Dagegen liegt **keine Betriebsaufgabe** vor, wenn **bei Einstellung der bisherigen gewerblichen Tätigkeit weder eine Veräußerung stattfindet noch eine Überführung in das Privatvermögen, sondern unter Einsatz des bisherigen Betriebsvermögens eine andere gewerbliche Tätigkeit ausgeübt** wird.

Ohne **Aufgabeerklärung** des Steuerpflichtigen oder **tatsächliche Aufgabe, die dem Finanzamt bekannt wird**, „gilt“ der Gewerbebetrieb und Mitunternehmeranteil „**nicht als aufgegeben**“, § 16 Abs. 3b EStG.

– Zur „Betriebsfortführungsfiktion“ BMF v. 22.11.2016, BStBl. I 2016, 1326. –

„Ruhend“ und „Unterbrechung“ setzen allerdings voraus, „dass dieser Zustand **zeitlich begrenzt ist**“.

38

– BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227 Rn. 27 f.: „keine feste zeitliche Grenze“. –

Das FG Hamburg sieht bei einer drei Generationen umfassenden Betriebsverpachtung den zeitlichen Rahmen der Betriebsunterbrechung noch nicht überschritten: „Die Großelterngeneration und die Enkelgeneration kennen sich i.d.R. noch und die Zeitspanne insgesamt (d.h. von der Betriebseröffnung durch den Großvater bis zum möglichen Übernahmezeitpunkt durch die Enkel) ist auch bei drei Generationen regelmäßig noch nicht länger als die durchschnittliche Lebenserwartung eines Menschenlebens“.

– FG Hamburg v. 26.3.2019 – 6 K 9/18, EFG 2019, 1172 Rn. 62; Rev. IV R 13/19. –

§ 16 Abs. 3b EStG drängt dahin, nicht auf eine Fortführungsabsicht abzustellen, sondern auf die **objektive Fortführungsmöglichkeit**. Unter dieser Voraussetzung und diesseits der „Fiktionsbeendigungsfälle“ des § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 EStG (Aufgabeerklärung) und Nr. 2 (tatsächliche Aufgabe und Kenntnis des Finanzamts) unterhält der Steuerpflichtige einen **Gewerbebetrieb ohne Handlungstatbestand** – einen ruhenden und gewerbesteuerfreien Gewerbebetrieb, dessen Betriebsvermögen latent erhalten bleibt.

39

– BFH v. 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591 (592). –

40 Unterbleibt die Aufgabeerklärung, ist der fortführungsfähige Betrieb ein **ruhender Gewerbebetrieb**.

– BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227 Rn. 25. –

Eine Fortführung des ruhenden Betriebs findet statt, wenn der Betrieb wieder aufgenommen wird „in dem Zustand, in dem sich das Unternehmen befand, als die letzte werbende Tätigkeit eingestellt wurde“.

– BFH v. 8.2.2007 – IV R 65/01, BStBl. II 2009, 699 (702). –

Indessen wird der objektive Befund „Betriebsaufgabe“ unvermeidlich, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen nicht mehr vorhanden sind oder umgestaltet werden, damit die identitätswahrende Fortführung ausgeschlossen ist. Stille Reserven sind aufzudecken; „ewiges Betriebsvermögen“ wird vermieden.

– BFH v. 9.11.2017 – IV R 37/14, BStBl. II 2018, 227 Rn. 26; BFH v. 18.7.2018 – X R 36/17, BFH/NV 2019, 195 Rn. 26: „stärker objektivierende Betrachtung“. –

Weitere Details zur Betriebsaufgabe s. zu Gliederungspunkt F.III. der Vorlesung.

D. Erfolgstatbestand Gewerbebetrieb

I. Einkünftermittlungsart: Gewinn

Der „aus Gewerbebetrieb“ erwirtschaftete Erfolg heißt **Gewinn** (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG– ergänzt und konkretisiert durch § 15 EStG –, § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG). 41

Betriebseinnahmen sind alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind – durch das Erwerbshandeln, nicht durch den Erwerbswillen. „Betriebseinnahmen können auch vorliegen, wenn der Steuerpflichtige als Betriebsinhaber unentgeltliche Zuwendungen erhält, mit denen weder ein zuvor begründeter Rechtsanspruch erfüllt, noch eine in der Vergangenheit erbrachte Leistung vergütet werden soll“. 42

– BFH v. 2.9.2008 – X R 25/07, BStBl. II 2010, 550 (551); FG Münster v. 18.7.2016 – 14 K 1370/12 E, G, EFG 2016, 1864 Rn. 90, aus anderen Gründen aufgehoben durch BFH v. 7.11.2018 – X R 34/16, BeckRS 2018, 42592. –

Der Gewerbetreibende ist entweder auf die **Gewinnermittlungsart der §§ 5, 4 EStG** verpflichtet oder wahlberechtigt: **§ 5 Abs. 1 EStG** adressiert die **Gewerbetreibenden, die gesetzlich verpflichtet sind, Bücher zu führen, und diejenigen, die ohne eine solche Verpflichtung Bücher führen und regelmäßig Abschlüsse machen**. 43

Für diese Gruppe sieht § 5 Abs. 1 EStG den Betriebsvermögensvergleich des § 4 Abs. 1 EStG vor.

Besteht **keine gesetzliche Verpflichtung, Bücher zu führen**, eröffnet **§ 4 Abs. 3 Satz 1 EStG** den Gewerbetreibenden ein Wahlrecht. Wenn sie „keine Bücher führen und keine Abschlüsse machen“ wollen, steht die Einnahme-Überschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG als alternative Gewinnermittlungsart zur Verfügung.

Der Gewerbetreibende bleibt der „Grundform“, dem Betriebsvermögensvergleich verpflichtet, wenn er „keine (wirksame) **Wahl für die eine oder andere Gewinnermittlungsart** getroffen hat“. 44

– BFH v. 23.2.2012 – IV R 31/09, BFH/NV 2012, 1448 Rn. 32. –

Wenn der Steuerpflichtige freiwillig oder kraft gesetzlicher Verpflichtung von der Einnahme-Überschussrechnung zum Bestandsvergleich übergeht, hat er einen **Übergangsgewinn** zu versteuern. Diesen kann er auf Antrag auf bis zu drei Jahre verteilen (EStR 4.6 Abs. 1). Die Gewinnkorrekturen rechtfertigen sich „aus der Systematik des Gesetzes, weil sich Geschäftsvorfälle weder doppelt noch überhaupt nicht auswirken dürfen“. 45

– BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 30. –

Über die **Buchführungspflicht des gewerblichen Unternehmers** entscheidet § 140 AO und subsidiär § 141 AO. § 140 AO begründet abgeleitete, § 141 AO originär-steuerrechtliche Buchführungspflichten. Die aus § 238 HGB abgeleitete Buchführungspflicht trifft den Einzelkaufmann (§ 1 HGB), die OHG und die KG (§ 6 HGB). Einzelkaufleute können freigezeichnet sein nach § 241a HGB. Sie „brauchen die §§ 238 bis 241 nicht anzuwenden“, wenn sie an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht mehr als 600.000 Euro Umsatzerlöse und 60.000 Euro Jahresüberschuss aufweisen. Dieser nichtbuchführungspflichtige Kaufmann kann sich, wenn nicht § 141 AO eingreift, für die Überschussrechnung des § 4 Abs. 3 EStG entscheiden, ebenso wie der nichtkaufmännische Kleingewerbetreibende, dessen Unternehmen nach Art und 46

Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und der auch nicht freiwillig in das Handelsregister eingetragen ist (§ 2 HGB).

II. Laufender Gewinn vs. privilegierte Gewinne

1. § 15 EStG erfasst alle Gewinne

47 Der mit § 15 EStG erfasste, typische Erwerbserfolg speist sich aus laufenden Einkünften. Allerdings kennt die Norm kein Tatbestandselement, das den Befund „laufender Gewinn“ zur notwendigen Voraussetzung erhöhe. Daher **schließt** § 15 EStG **gewerbliche „Einmalgewinne“ aller Art mit ein – soweit sie nicht spezialgesetzlich herausgeschnitten werden.**

2. Rechtsfolgenprivileg des § 16 EStG gilt nicht für laufende Gewinne

48 Jedoch entzieht sich der „laufende Gewinn“ dem **Rechtsfolgenprivileg des § 16 EStG.**

49 Für **Veräußerungs- und Aufgabegewinne** gewährt § 16 Abs. 4 EStG einen Freibetrag, zudem unterliegen sie nicht der Gewerbesteuer und werden dem ermäßigten Tarif des § 34 EStG unterworfen, mithin „privilegiert“. Insoweit wirkt § 16 EStG rechtsbegründend.

50 Eine Betriebsaufgabe liegt auch bei **Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung** vor.
– BFH v. 29.11.2012 – IV R 37/10, BFH/NV 2013, 910. –,

3. Ausnahmen vom Rechtsfolgenprivileg

51 **Keine** privilegierten Aufgabe- und Veräußerungsgewinne liegen vor in den Fällen

- des **ruhenden Gewerbebetriebs** (Tz. 36 ff.),
- der **Betriebsverpachtung**: der vormalige Gewerbetreibende erzielt im Rahmen der Betriebsverpachtung auch als Verpächter weitere Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn er nicht die Betriebsaufgabe erklärt – dazu: § 16 Abs. 3b EStG – und „sich die Verpachtung entweder auf den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest auf alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs bezieht“,
– BFH v. 6.4.2016 – X R 52/13, BStBl. II 2016, 710 Rn. 23. –
- des **Strukturwandels zur Liebhaberei**: in diesen Fällen bestreitet der BFH eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe mit dem Argument, „dass der betriebliche Organismus bestehen bleibt und insbesondere die Verknüpfung der Wirtschaftsgüter mit dem Betrieb nicht gelöst wird“,
– BFH v. 11.5.2016 – X R 61/14, BStBl. II 2016, 939 Rn. 24. –

- der **Aufgabe des gewerblichen Grundstückshandels**,
– BFH v. 28.10.2015 – X R 22/13, BStBl. II 2016, 95. –
- der **Zurückbehaltung von wesentlichen Betriebsgrundlagen**.
– BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992 Rn. 22 ff.; v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992 Rn. 34. –

In all diesen Fällen liegen **nicht privilegierte laufende Einkünfte** vor.

52
