



GEWERBLICHER GRUNDSTÜCKSHANDEL: WANN LIEGT ER VOR UND WELCHE FOLGEN ERGEBEN SICH?

MERKBLATT NR. 2013.3 | 09 | 2024

INHALT

1. Einführung
2. Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels
 - 2.1 Definition
 - 2.2 Faustregel „Mehr als drei Objekte innerhalb von fünf Jahren“
 - 2.2.1 Betrachtung des Zeitraums
 - 2.2.2 Objekte i. S. d. Drei-Objekt-Grenze
 - 2.3 Gewerblicher Grundstückshandel ohne Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze
 - 2.3 Kein gewerblicher Grundstückshandel trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze
 - 2.5 Erfüllung des Veräußerungstatbestandes
3. Beteiligung an Grundstücksgesellschaften
4. Wichtige Rechtsprechung
 - 4.1 Verklammerungsrechtsprechung
 - 4.2 Gewinnerzielungsabsicht beim gewerblichen Grundstückshandel
5. Steuerliche Folgen für den gewerblichen Grundstückshändler
6. Vorteile des gewerblichen Grundstückshandels
7. Antrag auf erweiterte Grundbesitzkürzung in der GewSt – Voraussetzungen

1. EINFÜHRUNG

Die steuerlichen Folgen bei einem nicht erkannten gewerblichen Grundstückshandel – statt privater Vermögensverwaltung – oder rückwirkend entstehender Gewerblichkeit des Grundstückshandels sind gravierend und die finanziellen Auswirkungen können existenzbedrohend für den betreffenden Steuerpflichtigen sein. Dabei ist die Umqualifizierung der laufenden Einkünfte das kleinste Problem. Viel schwerer wiegt die Rückgängigmachung der Abschreibungen im Vermietungsbereich mit der einhergehenden Verzinsung sowie die Gewerbesteuerpflicht für etwaige Immobilienveräußerungen. Daher ist es in der Praxis von immenser Wichtigkeit bei Mandanten mit Immobiliengeschäften fortlaufend zu prüfen, ob die Schwelle von der privaten Vermögens-

verwaltung zum gewerblichen Grundstückshandel überschritten wurde und die Mandanten im Vorfeld auf die drohenden Gefahren hinzuweisen. Diese Hinweise und Beratungen des Mandanten sollten zudem mit Aktennotizen dokumentiert werden, um Haftungsrisiken des steuerlichen Beraters auszuschließen.

2. VORLIEGEN EINES GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHANDELS

Die Fälle, in denen von vornherein klar ist, dass der An- und Verkauf bzw. die Errichtung und der Verkauf von Immobilien der Hauptzweck der Tätigkeit darstellt und ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt, sind im Regelfall nicht problembehaftet. Um das für die Gewerblichkeit erforderliche Kriterium der Nachhaltigkeit zu erfüllen, müssen jedoch auch in dem Fall grundsätzlich mind. vier Objekte veräußert werden.

Schwierig wird es, wenn im Zeitablauf und ggf. unbeabsichtigt die Schwelle der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird und – i. d. R. durch das Finanzamt – nachträglich und rückwirkend (!) der An- und Verkauf der Immobilien als gewerbliche Einkünfte erkannt werden. Gerade diese rückwirkende Umqualifizierung der Einkünfte mit deren Auswirkungen stellt die Problematik des gewerblichen Grundstückshandels dar.

2.1 Definition

Die bloße Verwaltung eigenen Vermögens ist regelmäßig keine gewerbliche Tätigkeit. Vermögensverwaltung liegt vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung (Verkauf und Kauf) nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.¹ Das bedeutet, solange der Fokus darauf gerichtet ist, das Vermögen zu nutzen, um laufende Einkünfte zu erzielen, liegt private Vermögensverwaltung vor. Wird aber **Handel mit dem Vermögen** (Vermögensumschichtung) betrieben und tritt dies in den Vordergrund, liegt keine private Vermögensverwaltung, sondern **Gewerblichkeit** vor.

¹ R 15.7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EStR.

Für die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel hat die Finanzverwaltung ein gesondertes Schreiben herausgegeben.² Als Prüfkriterien für die Abgrenzung werden insb. die **Dauer der Nutzung vor der Veräußerung** herangezogen sowie die **Zahl der veräußerten Objekte**. Die vielen Ausnahmeregelungen bzw. Auslegung der Kriterien und Fülle der unbestimmten Rechtsbegriffe führen dennoch oft genug dazu, dass die Frage, ob ein gewerblicher Grundstückshändler vorliegt oder nicht, für viele Einzelfälle erst von den Gerichten abschließend beantwortet werden. Eine absolut rechtssichere Beratung der Mandanten diesbezüglich ist kaum mehr möglich.

2.2 Faustregel „Mehr als drei Objekte innerhalb von fünf Jahren“

Die sog. Drei-Objekt-Grenze gilt als starkes Indiz für das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels. Danach ist die **Anschaffung oder Errichtung und Veräußerung von mehr als drei Objekten** innerhalb eines **Fünfjahreszeitraums** (= zeitlicher Zusammenhang) grundsätzlich gewerblich. Wird dies im Zeitablauf erfüllt, führt dies bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen grundsätzlich zur Gewerblichkeit aller – auch der ersten drei – Objektveräußerungen = Rückwirkung der Gewerblichkeit.

Sofern mehr als drei Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs veräußert werden, kann ein Gewerbe zwar auch grundsätzlich widerlegt werden, z. B. durch langfristige Nutzung i. S. d. Fruchtziehung und langfristiger Finanzierung sowie Eigenutzung des Objekts.³ Dies stellt jedoch den Ausnahmefall von der Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels dar. Dagegen kann auch bei Veräußerungen von weniger als vier Objekten auf eine gewerbliche Betätigung geschlossen werden, wenn weitere gewichtige Gründe gegen eine private Vermögensverwaltung sprechen, z. B. Bebauung nach den Wünschen des Käufers.

Die Motive für die Veräußerung sind regelmäßig unbeachtlich, sie haben keinen Einfluss auf die Beurteilung, ob Gewerblichkeit oder private Vermögensverwaltung vorliegt (Ausnahme vgl. 2.2.2.3 Keine Objekte i. S. d. Drei-Objekt-Grenze).

2.2.1 Betrachtung des Zeitraums

2.2.1.1 Innerhalb von fünf Jahren

Die zeitliche Grenze von fünf Jahren hat allerdings keine starre Bedeutung. Ein gewerblicher Grundstückshandel kann auch bei einer höheren Zahl von Veräußerungen **nach Ablauf dieses Zeitraums** vorliegen, wenn sie durch einen Branchenkundigen, z. B. einen im Hauptberuf tätigen Bauingenieur, Architekt oder Immobilienmakler, durchgeführt werden. Es erfolgt auch ausdrücklich keine taggenaue Berechnung, wie z. B. bei den privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 EStG.

Der Fünfjahreszeitraum ist grundsätzlich so zu verstehen, dass hier nur die Objekte zu betrachten sind, bei denen Errichtung, Erwerb oder Modernisierung (!) und Veräußerung innerhalb dieses Zeitraums erfolgte. Innerhalb dieser Frist wird eine Veräußerungsabsicht unterstellt. Diese kann zwar grundsätzlich widerlegt werden, dies ist in der Praxis jedoch mitunter schwierig. Liegen von Anfang an eindeutige – vom Steuerpflichtigen darzulegende – Anhaltspunkte dafür vor, dass ausschließlich eine anderweitige Nutzung als die Veräußerung objektiv in Betracht gezogen worden ist, hat der Fünfjahreszeitraum für sich genommen keine Bedeutung. Fehlen solche Anhaltspunkte,

zwingt der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Errichtung und Veräußerung (Fünfjahreszeitraum) die Vermutung auf, dass zumindest bedingte Veräußerungsabsicht bestanden hat. Dann kann sich der Steuerpflichtige auch nicht darauf berufen, dass die eigentliche Verkaufsabsicht erst später z. B. wegen Finanzierungsschwierigkeiten oder zu hohe finanzielle Belastungen gefasst worden ist.

ACHTUNG Wird ein sanierungsbedürftiges Gebäude erworben, dieses saniert, beginnt die Fünfjahresfrist für die Prüfung des gewerblichen Grundstückshandels erst nach Abschluss der Sanierungsmaßnahmen mit Bezugsfertigkeit. Wird ein unbebautes Grundstück erworben und ein Gebäude darauf errichtet, gilt das Gleiche. Ebenso wird bei umfangreichen Modernisierungen verfahren. Das Anschaffungsdatum ist dann nicht relevant. Bei der Beurteilung, ob der Grundstückshandel gewerblich ist, erfolgt also eine völlig andere Betrachtungsweise hinsichtlich der Frist als bei privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 EStG.

Wandelt der Steuerpflichtige bisher vermietete Wohnungen eines neu erworbenen Mietshauses in Eigentumswohnungen um, ist ein gewerblicher Grundstückshandel nur anzunehmen, wenn **innerhalb der Fünfjahresfrist** ein oder mehrere bereits in **Veräußerungsabsicht erworbene Gebäude aufgeteilt und nach dieser Aufteilung mehr als drei Eigentumswohnungen veräußert** werden. Werden vor dem Verkauf die ehemaligen Mietwohnungen in einen zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand gebracht, wozu unter Berücksichtigung des bei den Mietwohnungen Ortsüblichen auch die Ausführung von Schönheitsreparaturen führen kann, ist dies nicht als Fristbeginn für den Fünfjahreszeitraum zu sehen. Erst wenn in nicht unerheblichem Maße modernisiert wird und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktgängigkeit entsteht, ist der Fünfjahreszeitraum ab Fertigstellung zu betrachten.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige hat seit vielen Jahren (mehr als fünf) ein MFH (z. B. mit acht Wohnungen), mit dem er Einkünfte aus V+V erzielt. Er entschließt sich, das MFH in Eigentumswohnungen aufzuteilen und diese einzeln zu veräußern.

LÖSUNG Der Steuerpflichtige wird nicht zum gewerblichen Grundstückshändler.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige erwirbt ein vermietetes MFH (z. B. mit acht Wohnungen), nimmt daraufhin notwendige Erhaltungsarbeiten und Schönheitsreparaturen vor und veräußert im Anschluss drei der Wohnungen. Der Erwerb, die Erhaltungsaufwendungen und die Veräußerung erfolgten innerhalb von fünf Jahren.

LÖSUNG Der Steuerpflichtige wird nicht zum gewerblichen Grundstückshändler, da zum einen nicht mehr als drei Wohnungen verkauft wurden und keine Sanierung erfolgte. Bei einem Verkauf von vier Wohnungen läge ein gewerblicher Grundstückshandel vor, da der Erwerb des MFH und der Verkauf der vier Wohnungen innerhalb der Fünfjahresfrist erfolgten. Gleiches würde gelten, wenn umfangreiche Sanierungsmaßnahmen vorgenommen werden würden.

² Vgl. BMF-Schreiben v. 26.03.2004, Schreiben betr. Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel, BStBl. I 2004, S. 434.

³ BFH, Urteil v. 27.09.2012, III R 19/11, BStBl. II 2013, S. 433.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige erwirbt ein vermietetes MFH (z. B. mit acht Wohnungen) und vermietet es fünf Jahre lang weiter. Dann teilt er das Gebäude in Eigentumswohnungen auf, saniert sie umfassend und veräußert

a) drei Wohnungen → kein gewerblicher Grundstückshändler
b) vier Wohnungen oder mehr → gewerblicher Grundstückshändler.

Der Fristbeginn liegt hier bei Abschluss der Sanierungsarbeiten. Im Fall b) wurden innerhalb der Fünfjahresfrist mehr als drei Wohnungen verkauft. Unerheblich ist, ob die Wohnungen an verschiedene oder einen Erwerber verkauft werden.⁴

BEISPIEL Der Steuerpflichtige erwirbt ein vermietetes MFH (z. B. mit acht Wohnungen) und saniert die Wohnungen umfangreich. Im Anschluss vermietet er die Wohnungen langfristig, mind. fünf Jahre lang. Dann teilt er das Gebäude in Eigentumswohnungen auf und veräußert die Eigentumswohnungen.

LÖSUNG Da die Fünfjahresfrist überschritten ist, liegt unabhängig von der Anzahl der veräußerten Wohnungen kein gewerblicher Grundstückshandel vor.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige nutzt ein bebautes Grundstück langjährig für Vermietung und Verpachtung. Das bestehende Gebäude wird dann derart erweitert und über seinen ursprünglichen Zustand hinaus wesentlich verbessert, sodass ein neues Gebäude entsteht. Im Anschluss an die Fertigstellung wird die Immobilie verkauft. Das Objekt ist ein Zählobjekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze.⁵

2.2.1.2 Zeitspanne von mehr als fünf, aber weniger als zehn Jahren

Ist der Fünfjahreszeitraum überschritten, können entsprechende Objekte dennoch bis zu einer zeitlichen Grenze von zehn Jahren mitgerechnet werden, wenn weitere Umstände den Schluss rechtfertigen, dass im Zeitpunkt der Errichtung, des Erwerbs oder der Modernisierung eine Veräußerungsabsicht vorgelegen hat. Solche weiteren Umstände liegen z. B. vor, wenn ein **branchenkundiger** Steuerpflichtiger (z. B. Architekt, Immobilienmakler, Bauhandwerker, Bauleiter und -ingenieur) innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren nach der Errichtung eines Gebäudes weniger als vier, danach aber in relativ kurzer Zeit planmäßig weitere Objekte veräußert.

2.2.1.3 Zeitspanne von mehr als zehn Jahren

Nach mehr als zehn Jahren liegt i. d. R. kein gewerblicher Grundstückshandel vor. Bei derartigen Verkäufen handelt es sich im Regelfall um den Abschluss der Vermögensverwaltung (vgl. aber 4.1 Verklammerungsrechtsprechung).

2.2.2 Objekte i. S. d. Drei-Objekt-Grenze

Objekte i. S. d. Drei-Objekt-Grenze sind Grundstücke jeglicher Art. Es kommt nicht darauf an, ob es sich um bebaute oder unbebaute

Grundstücke handelt oder ob der Steuerpflichtige die Objekte selbst errichtet oder in bebautem Zustand erworben hat. Jedes zivilrechtliche Eigentum, das selbstständig nutzbar und veräußerbar ist, stellt ein Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze dar. Das gilt auch, wenn mehrere Objekte nach Vertragsabschluss baulich zu einem Objekt zusammengefasst werden. Einzubeziehen sind auch Grundstücke, bei denen der Verkauf beim Vertragsvollzug gescheitert ist. Auch Erbbaurechte zählen als Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze.

Bei „Zubehörgrundstücken“ hängt es davon ab, ob sie zusammen mit der Immobilie oder separat verkauft werden. Wird eine separate Garage zusammen mit der Eigentumswohnung verkauft, zählt die Garage an sich nicht als ein gesondertes Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze. Würde nur die Garage verkauft werden, handelt es sich um ein Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze.

Auf der anderen Seite zählt ein ungeteiltes Grundstück mit fünf freistehenden MFH als nur ein Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze.⁶

Keine Rolle für die Einbeziehung als Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze spielt es, ob die Immobilie mit Gewinn oder Verlust veräußert wurde.

2.2.2.1 Unentgeltlich übertragene Immobilien

Bei unentgeltlich übertragenen Immobilien muss unterschieden werden zwischen Übertragung durch Erbfall einerseits und durch vorweggenommene Erbfolge oder Schenkung andererseits. Grundbesitz, der durch **Erbfolge** übergegangen ist, ist grundsätzlich nicht in die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze bzw. in den gewerblichen Grundstückshandel einzubeziehen. Etwas anderes gilt nur, wenn bereits der Erblasser in seiner Person einen gewerblichen Grundstückshandel begründet hat und der Erbe einen unternehmerischen Gesamtplan fortführt oder der Erbe die Grundstücke vor der Veräußerung in nicht unerheblichem Maße modernisiert und hierdurch ein Wirtschaftsgut anderer Marktängigkeit entstanden ist.

Im Gegensatz dazu sind in die Prüfung des gewerblichen Grundstückshandels und damit der Drei-Objekt-Grenze Grundstücke mit einzubeziehen, die im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge oder durch Schenkung** übertragen und vom Rechtsnachfolger in einem engen zeitlichen Zusammenhang (Fünfjahreszeitraum) veräußert worden sind. 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 insg. mehr als drei Objekte veräußert, liegen gewerbliche Einkünfte vor:

- beim Rechtsvorgänger hinsichtlich der veräußerten Grundstücke;
- beim Rechtsnachfolger hinsichtlich der unentgeltlich erworbenen und veräußerten Grundstücke.

⁴ BFH, Urteil v. 23.02.2005, XI R 35/02 nv.

⁵ BFH, Urteil v. 15.01.2020, X R 18/18 und X R 19/18, BStBl. II 2020, S. 538.

⁶ BFH, Urteil v. 05.05.2011, IV R 34/08, BStBl. II 2011, S. 787.

Für die Prüfung, ob beim Rechtsnachfolger daneben ein eigener gewerblicher Grundstückshandel besteht, ist nach Verwaltungsauffassung das Grundstück, welches er unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder Schenkung erhalten hat, mit in die Prüfung der Drei-Objekt-Grenze einzubeziehen. Dieses Grundstück zählt dann quasi doppelt – einmal beim Rechtsvorgänger und einmal beim Rechtsnachfolger.

BEISPIEL Der Vater erwarb im Jahr 2022 vier Eigentumswohnungen. Im Jahr 2024 veräußert er drei dieser Eigentumswohnungen. Die vierte Eigentumswohnung überträgt er im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn – ebenfalls in 2024. Der Sohn hat im Jahr 2025 drei Reihenhäuser erworben. Im Jahr 2026 veräußert der Sohn sowohl die Reihenhäuser als auch die Eigentumswohnung.

LÖSUNG NACH VERWALTUNGSAUFFASSUNG

Vater: Die Veräußerung der vierten Eigentumswohnung durch den Sohn führt bei dem Vater zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels. Der Gewinn aus dem Verkauf der ersten drei Eigentumswohnungen sind beim Vater steuerpflichtig und stellen gewerbliche Einkünfte dar.

Sohn: Beim Sohn ist der Gewinn aus der Veräußerung der vierten Eigentumswohnung steuerpflichtig und es handelt sich um gewerbliche Einkünfte. Auch aus der Veräußerung der drei Reihenhäuser erzielt der Sohn Einkünfte aus einem eigenen gewerblichen Grundstückshandel, weil die Veräußerung der Eigentumswohnung als sog. Zählobjekt mitzuzählen ist.

Der BFH, Urteil v. 23.08.2017, X R 7/15 nv, ist in einem vergleichbaren Fall (unentgeltliche Übertragung vom Ehemann auf die Ehefrau) zu einer differenzierteren Lösung gekommen. Danach wäre beim Vater die verschenkte Eigentumswohnung nur dann als Zählobjekt bei der Drei-Objekt-Grenze zu berücksichtigen, wenn er bereits erhebliche Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten entfaltet hätte oder er bereits vor dem Schenkungsentschluss die zumindest bedingte Absicht hatte, das Objekt am Markt zu verwerten.

Für den Vater würde dann die Veräußerung der vierten Eigentumswohnung durch den Sohn bei ihm zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels führen. Damit befanden sich alle Eigentumswohnungen im Umlaufvermögen beim Vater. Die Übertragung der vierten Eigentumswohnung an den Sohn im Wege der vorweggenommenen Erbfolge stellt eine mit dem Teilwert zu erfassende gewinnrealisierende Entnahme dar. Außerdem kann die Veräußerung durch den Sohn nach § 42 AO (Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten) dem gewerblichen Grundstückshandel des Vaters zuzuordnen sein, wenn die unentgeltliche Übertragung der Wohnung auf den Sohn nur dazu dient, die Besteuerung des Verkaufs der Wohnung als ein Geschäft des gewerblichen Grundstückshandels zu vermeiden. So oder so versteuert der Vater den Gewinn aus den vier Eigentumswohnungen als gewerbliche Einkünfte. Beim Sohn, der die Eigentumswohnung vom Vater geschenkt bekommen hat, ist dieses Objekt nach Auffassung des BFH nur dann als Zählobjekt mit einzubeziehen, wenn er selbst erhebliche weitere Aktivitäten zur Verbesserung der Verwertungsmöglichkeiten (z.B. Sanierung) entfaltet hätte.

Bei Ehegatten ist eine Zusammenfassung der Grundstücksaktivitäten zumindest im Regelfall nicht zulässig. Das bedeutet, dass jeder Ehegatte bis zu drei Objekte im Bereich der Vermögensverwaltung veräußern kann. Die Grundstücksaktivitäten von Ehegatten sind jedoch dann zusammenzurechnen, wenn die Ehegatten eine über ihre eheliche Gemeinschaft hinausgehende, zusätzliche enge Wirtschaftsgemeinschaft, z.B. als GbR, eingegangen sind, in die sie alle oder den größeren Teil der Grundstücke eingebracht haben.

2.2.2.2 Unbebaute Grundstücke

Ein gewerblicher Grundstückshandel liegt vor, wenn der Grundstückseigentümer – ähnlich wie ein Grundstückshändler oder ein Baulanderschließungsunternehmen – beginnt, seinen Grundbesitz ganz oder teilweise durch Baureifmachung in Baugelände umzugestalten und zu diesem Zweck diesen Grundbesitz nach einem bestimmten Bebauungsplan in einzelne Parzellen aufteilt und diese dann an Interessenten veräußert. Auch die Veräußerung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke oder Betriebe kann dabei Gegenstand eines selbstständigen gewerblichen Unternehmens sein.

Der Erwerb, die Parzellierung und die Veräußerung von mehr als drei unbebauten Grundstücken (Bauparzellen) ist nur dann gewerblich, wenn:

- die Grundstücke (Bauparzellen) in Veräußerungsabsicht erworben wurden

oder

- der Steuerpflichtige über die Parzellierung hinaus Tätigkeiten entwickelt hat (z.B. Erschließung, Bebauungsplan, Baureifmachung).

2.2.2.3 Keine Objekte i. S. d. Drei-Objekt-Grenze

- Übergang durch Erbfolge (nicht vorweggenommene Erbfolge!)
- Weitergabe ohne Gewinnerzielungsabsicht
- Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Neben den Grundstücken, die durch Erbfolge (Ausnahmen: Erblasser begründet/begründete bereits einen gewerblichen Grundstückshandel oder Erbe unternimmt wesentliche Maßnahmen zur besseren Vermarktung, wie z.B. Umgestaltung oder Sanierung) übergegangen sind und Grundstücken, die ohne Gewinnerzielungsabsicht weitergegeben werden, wie Schenkung an Angehörige oder teilentgeltliche Veräußerungen (Verkaufspreis max. Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Einlagewert), sind Grundstücke, die eigenen Wohnzwecken dienen, grundsätzlich nicht einzubeziehen. Etwas anderes kann sich allerdings ergeben, wenn ein zur Veräußerung bestimmtes Wohnobjekt nur vorübergehend zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. 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.⁷

⁷ BFH, Urteil v. 18.09.2002, X R 28/00, BStBl. II 2003, S. 133.

2.3 Gewerblicher Grundstückshandel ohne Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze

Auch der Verkauf von weniger als vier Objekten in zeitlicher Nähe (Fünfjahreszeitraum) zu ihrer Errichtung kann zu einer gewerblichen Tätigkeit führen.

Das gilt bei Wohnobjekten (EFH, ZFH, Eigentumswohnungen) insb. in folgenden Fällen:

- Das Grundstück mit einem darauf vom Veräußerer zu errichtenden Gebäude wird bereits vor seiner Bebauung verkauft. Als Verkauf vor Bebauung ist ein Verkauf bis zur Fertigstellung des Gebäudes anzusehen.
- Das Grundstück wird von vornherein auf Rechnung und nach Wünschen des Erwerbers bebaut.
- Das Bauunternehmen des das Grundstück bebauenden Steuerpflichtigen erbringt erhebliche Leistungen für den Bau, die nicht wie unter fremden Dritten abgerechnet werden.
- Das Bauvorhaben wird nur kurzfristig finanziert.
- Der Steuerpflichtige beauftragt bereits während der Bauzeit einen Makler mit dem Verkauf des Objekts oder unternimmt selbst Veräußerungsbemühungen.
- Vor Fertigstellung wird ein Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber geschlossen.
- Der Steuerpflichtige übernimmt über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus Gewährleistungspflichten.
- Unmittelbar nach dem Erwerb des Grundstücks wird mit der Bebauung begonnen und das Grundstück wird unmittelbar nach Abschluss der Bauarbeiten veräußert.

Beim Verkauf von errichteten Großobjekten (z.B. MFH, Büro-, Hotel-, Fabrik- oder Lagergrundstücke) kann auch ohne o.g. Ausnahmefälle ein gewerblicher Grundstückshandel bei Veräußerung von weniger als vier Objekten vorliegen. Allerdings müssen dann besondere Umstände vorliegen, z.B., wenn die Tätigkeit des Steuerpflichtigen der eines Bauträgers entspricht.

In solchen Fällen kann es sich unabhängig von der Anzahl der Verkäufe um eine gewerbliche Tätigkeit handeln, denn die Drei-Objekt-Grenze stellt keine Mindestgrenze für die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels dar.

2.4 Kein gewerblicher Grundstückshandel trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze

Wenn aufgrund besonderer – vom Steuerpflichtigen darzulegende (!) – Umstände eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen, kann ein gewerblicher Grundstückshandel trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze zu verneinen sein.

Ein solcher Umstand kann eine vom Veräußerer selbst vorgenommene langfristige – über fünf Jahre hinausgehende – Vermietung eines Wohnobjektes sein. Die konkreten Anlässe und Beweggründe für die Veräußerungen sind jedoch i. d. R. nicht geeignet, die Veräußerungsabsicht im Zeitpunkt der Anschaffung oder Errichtung auszuschließen, wenn die Fünfjahresfrist unterschritten ist. Anlässe, wie plötzliche Erkrankung, Finanzierungsschwierigkeiten, schlechte Vermietbarkeit, Ehescheidung, nachträgliche Entdeckung von Baumängeln, unerwartet

hohes Kaufangebot, Gefälligkeit gegenüber Mandanten/Kunden/ Geschäftspartner und unvorhergesehene Notlagen lässt die Finanzverwaltung als Umstände, die gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen, **nicht gelten**. Auch wirtschaftliche Zwänge, wie die Androhung der Zwangsversteigerung des Grundstücks durch das Finanzamt⁸ oder Druck der finanzierenden Bank und Androhung von Zwangsmaßnahmen⁹, sind als Beweggründe für die Zuordnung zum gewerblichen Grundstückshandel oder der Vermögensverwaltung unerheblich.

HINWEIS Im BMF-Schreiben v. 26.03.2004 befindet sich als Anlage ein vereinfachtes Prüfschema, nach dem ein gewerblicher Grundstückshandel bestätigt bzw. verneint werden kann.¹⁰

2.5 Erfüllung des Veräußerungstatbestandes

Der Verkauf einer Immobilie an eine andere natürliche Person erfüllt zweifellos den Veräußerungstatbestand und das veräußerte Objekt ist damit grundsätzlich ein Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze (Ausnahmen siehe 2.2.2.3 Keine Objekte i. S. d. Drei-Objekt-Grenze).

Als Veräußerung i. S. d. Drei-Objekt-Grenze gilt jedoch auch die Einbringung eines Grundstücks in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft (PersG).¹¹ Grundstücksübertragungen in das Gesamthandsvermögen einer PersG, für die der Übertragende keine Gegenleistung erhält (verdeckte Einlage), und die Übertragung von Grundstücken im Wege der Realteilung einer vermögensverwaltenden PersG oder Bruchteilsgemeinschaft auf die einzelnen Gesellschafter zu Alleineigentum, gelten jedoch nicht als Veräußerung.

Die Einbringung eines Grundstücks in eine Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten stellt ebenso eine Veräußerung i. S. d. Drei-Objekt-Grenze dar. Dies gilt auch in sog. Mischfällen, in denen die dem Gesellschafter gewährte angemessene (drittübliche) Gegenleistung teils in der Gewährung von Gesellschaftsrechten und teils in anderen Entgelten, z.B. in der Zahlung eines Barkaufpreises, der Einräumung einer Forderung oder in Übernahme von Schulden des Gesellschafters besteht.

3. BETEILIGUNG AN GRUNDSTÜCKSGESELLSCHAFTEN

Beteiligt sich ein Steuerpflichtiger an einer Grundstücksgesellschaft, ist der gewerbliche Grundstückshandel regelmäßig auf zwei Ebenen zu prüfen: Zum einen auf Ebene der Gesellschaft und zum anderen auf Ebene des Gesellschafters.

Zunächst ist zu prüfen, ob die Gesellschaft selbst ein gewerbliches Unternehmen ist und steuerlich eine Mitunternehmerschaft vorliegt. Die Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze ist dafür auf Ebene der Gesellschaft zu prüfen. Grundstücksveräußerungen durch den einzelnen Gesellschafter sind dabei **nicht** einzubeziehen.

Ist die **Gesellschaft** danach ein **gewerblicher Grundstückshändler**, sind die Grundstücksveräußerungen der Gesellschaft bei

⁸ BFH, Urteil v. 27.09.2012, III R 19/11, BStBl. II 2013, S. 433.

⁹ BFH, Urteil v. 17.12.2009, III R 101/06, BStBl. II 2010, S. 541.

¹⁰ BMF-Schreiben v. 26.03.2004, Schreiben betr. Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel, BStBl. I 2004, S. 434.

¹¹ BFH, Urteil v. 28.10.2015, X R 22/13, BStBl. II 2016, S. 95.

der Prüfung, ob auch auf Ebene des Gesellschafters ein gewerblicher Grundstückshandel besteht, mitzuzählen.¹² Jede Grundstücksveräußerung der Gesellschaft zählt als ein Objekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze für den Gesellschafter. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Gesellschafter an der jeweiligen PersG zu mind. 10% beteiligt ist oder dass der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück bei einer Beteiligung von weniger als 10% mehr als 250.000 € beträgt.

Ist die **Gesellschaft vermögensverwaltend tätig**, wird ihre Betätigung dem Gesellschafter wie bei einer Bruchteilsgemeinschaft anteilig zugerechnet. Hält der Gesellschafter die Beteiligung im Betriebsvermögen, erzielt er in jedem Fall gewerbliche Einkünfte. Hält er die Beteiligung im Privatvermögen, findet ein Durchgriff bzw. eine Zusammenrechnung der Aktivitäten der Gesellschaft und des Gesellschafters statt. Überschreiten die von der vermögensverwaltenden PersG getätigten und dem einzelnen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Grundstücksveräußerungen entweder für sich gesehen oder unter Zusammenrechnung mit der Veräußerung von Objekten, die der Gesellschafter allein (oder im Rahmen einer anderen PersG), den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung, wird der Gesellschafter selbst im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels tätig. Für die Prüfung, ob auf der Ebene des Gesellschafters ein gewerblicher Grundstückshandel begründet wird, ist der Anteil des Steuerpflichtigen an dem Objekt der PersG für die Ermittlung der Drei-Objekt-Grenze jeweils einem Objekt gleichzustellen. Bei Veräußerung von Miteigentumsanteilen an einem Grundstück an verschiedene Erwerber stellt **jeder** Miteigentumsanteil **ein** Zählobjekt i. S. d. Drei-Objekt-Grenze dar.¹³ Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Gesellschafter an der jeweiligen PersG zu mind. 10% beteiligt ist oder dass der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück bei einer Beteiligung von weniger als 10% mehr als 250.000 € beträgt.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige ist an einer vermögensverwaltenden PersG beteiligt, welche innerhalb kurzer Frist zwei Immobilien ge- und wieder verkauft hat. Der Gesellschafter selbst hat allein ebenfalls zwei Immobilien innerhalb kurzer Frist ge- und verkauft. Auf Ebene des Gesellschafters ist die Drei-Objekt-Grenze überschritten.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige ist an einer vermögensverwaltenden PersG beteiligt, welche innerhalb kurzer Frist ein unbebautes Grundstück anteilig an fünf verschiedene Erwerber verkauft hat. Auf Ebene des Gesellschafters ist die Drei-Objekt-Grenze überschritten.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige ist zu 15% an einer vermögensverwaltenden PersG beteiligt. Er hat allein bereits 3 Eigentumswohnungen innerhalb kurzer Zeit ge- und wieder verkauft und entschließt sich dann den Anteil an der vermögensverwaltenden PersG zu veräußern. Die Drei-Objekt-Grenze wird damit überschritten.

ALTERNATIVE Der Steuerpflichtige hat nur eine Eigentumswohnung (nicht selbst bewohnt) innerhalb kurzer Zeit ge- und verkauft. Der 15%ige Anteil an der vermögensverwaltenden PersG wird an drei unterschiedliche Erwerber zu je 5% veräußert. Die Drei-Objekt-Grenze wird überschritten.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige ist an fünf vermögensverwaltenden PersG beteiligt, die jeweils eine Immobilie im Gesamthandsvermögen haben. Vier der PersG veräußern ihre Immobilie binnen kurzer Frist wieder. Er selbst hat in eigener Person kein Grundstücksgeschäft getätigt. Beim Steuerpflichtigen ist die Drei-Objekt-Grenze überschritten.¹⁴

In den Fällen, in denen der Gesellschafter seinen Anteil an der PersG veräußert, ist die Veräußerung einer anteiligen Grundstücksveräußerung gleichzustellen. Für die Drei-Objekt-Grenze kommt es dabei auf die Zahl der im Gesellschaftsvermögen (Gesamthandsvermögen) befindlichen Grundstücke an. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Gesellschafter an der jeweiligen PersG zu mind. 10% beteiligt ist oder dass der Verkehrswert des Gesellschaftsanteils oder des Anteils an dem veräußerten Grundstück bei einer Beteiligung von weniger als 10% mehr als 250.000 € beträgt.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige ist seit zwei Jahren zu 15% an einer vermögensverwaltenden PersG beteiligt. Im Gesamthandsvermögen der PersG befinden sich fünf Immobilien. Der Steuerpflichtige veräußert seinen Anteil an der vermögensverwaltenden PersG. Die Drei-Objekt-Grenze wird überschritten.

ALTERNATIVE Im Gesamthandsvermögen der PersG befinden sich nur drei Immobilien. Sofern der Gesellschafter selbst nicht weitere Immobilien innerhalb kurzer Zeit an- und verkauft, ist die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten.

BEISPIEL Der Steuerpflichtige verkauft seinen Miteigentumsanteil an einer vermögensverwaltenden PersG mit Wohn-/Gewerbeimmobilie. In derselben Urkunde wird das Gebäude in verschiedene Wohn- und Gewerbeeinheiten aufgeteilt und dem Erwerber des Miteigentumsanteils werden mehr als drei Einheiten zugewiesen. Die Drei-Objekt-Grenze ist überschritten.¹⁵

HINWEIS Problematisch werden solche Fälle nur, wenn die Anschaffungen und Veräußerungen der Immobilien und Begründung und Beendigung der Beteiligung innerhalb kurzer Zeit, also i. d. R. fünf Jahren, erfolgen.

12 BFH, Urteil v. 28.11.2002, III R 1/01, BStBl. II 2003, S. 250.

13 BFH, Urteil v. 07.12.1995, IV R 112/92, BStBl. II 1996, S. 367.

14 BFH, Urteil v. 22.04.2015, X R 25/13, BStBl. II 2015, S. 897 und BFH, Urteil v. 22.08.2012, X R 24/11, BStBl. II 2012, S. 865.

15 BFH, Urteil v. 30.09.2010, IV R 44/08, BStBl. II 2011, S. 645.

4. WICHTIGE RECHTSPRECHUNG

4.1 Verklammerungsrechtsprechung

Der BFH hat entschieden, dass der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung auch überschritten sein kann, wenn Immobilien außerhalb der Zehnjahresfrist veräußert werden. Wenn das Geschäftskonzept darin besteht, auf den – in dem Fall – Erbbaugrundstücken Bauwerke zu errichten, diese Bauwerke an die Grundstückseigentümer zu vermieten und diese Bauwerke nach Ablauf einer 20-jährigen Vermietungszeit an die Grundstückseigentümer zu einem von vornherein fest vereinbarten Preis zu verkaufen, und bereits bei Aufnahme der Tätigkeit festgestanden hat, dass sich ein positives Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Verkaufserlöses erzielen lässt, liegt ein Gewerbebetrieb vor.¹⁶ Gewerbliche Einkünfte können damit auch ohne einen originären gewerblichen Grundstückshandel vorliegen. Die Spekulationsfristen des § 23 EStG sind dann subsidiär und nicht anwendbar. Voraussetzung für die Gewerblichkeit ist allerdings, dass dieses Geschäftskonzept auf mind. zwei Objekte angewendet wird, um das für die Gewerblichkeit erforderliche Kriterium der Nachhaltigkeit zu erfüllen.

Geschäftskonzept:

- Bebauung von Erbbaugrundstücken
- Vermietung an Grundstückseigentümer
- Feste Vermietungslaufzeit – hier 20 Jahre
- Verkauf Bauwerk an Grundstückseigentümer
- Preis vor Abschluss des Mietvertrags festgelegt
- Positives Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Verkaufserlöses
- Kenntnis darüber bei Aufnahme der Tätigkeit

HINWEIS Zu dieser Verklammerung der Vermietung und Veräußerung und anschließender Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte kann es nur kommen, wenn der Verkauf des Objekts von Anfang an beabsichtigt und Teil des Geschäftskonzepts ist. Wenn ein Vermieter eines MFH nach zehn Jahren verlustiger Vermietung das Objekt frei am Markt verkauft, kommt es nicht zur Verklammerung und gewerblichen Einkünften.

Diese dargestellte Verklammerung wird typischerweise erst bei Veräußerung des Objektes (von der Finanzverwaltung) festgestellt. Dies führt dazu, dass die Vermietungseinkünfte, die in den Jahren zuvor generiert wurden, ebenso grundsätzlich gewerbliche Einkünfte darstellen. Bereits ab Aufnahme der Tätigkeit liegt dann ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor. Dieses dann jedoch vollständig umzusetzen, ist i. d. R. verfahrensrechtlich problematisch.

4.2 Gewinnerzielungsabsicht beim gewerblichen Grundstückshandel

Der BFH entschied, dass auch ein gewerblicher Grundstückshandel Gewinnerzielungsabsicht voraussetzt. Die Gewinnerzielungsabsicht kann nachträglich entfallen. Es obliegt dem gewerblichen Händler zu bebauender Grundstücke, mit Rücksicht auf eine längere Verlustphase, Umstrukturierungsmaßnahmen zu treffen, und er hat geänderte konkrete Nutzungskonzepte zu entwickeln und zu verfolgen. Die Hoffnung auf einen Veräußerungsgewinn jenseits einer Haltefrist von 10 Jahren ist regelmäßig privater Natur. Wird der Betrieb weder umstrukturiert noch aufgegeben, kommt es zum Strukturwandel zur Liebhaberei. In dem Fall war sogar unerheblich, dass die Grundstücke mit der unbedingten

Absicht erworben und bebaut wurden, sie innerhalb kurzer Zeit wieder zu verkaufen. Der BFH schloss damit die Verlustverrechnung aus.¹⁷

5. STEUERLICHE FOLGEN FÜR DEN GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHÄNDLER

Beim gewerblichen Grundstückshandel befinden sich die Immobilien im Umlaufvermögen. Die Immobilien stellen quasi seine „Handelsware“ dar. Im Gegensatz zu abnutzbarem Anlagevermögen ist Umlaufvermögen nicht planmäßig abzuschreiben. Im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachte Abschreibungen sind dementsprechend rückgängig zu machen. Und zwar rückwirkend auf den Beginn des gewerblichen Grundstückshandels, z. B. Anschaffung des ersten Objekts i. S. d. Drei-Objekt-Grenze, sofern diese Anwendung findet bzw. soweit keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist. Hinzu kommt die Verzinsung.

Die – nunmehr erhöhten – Vermietungseinkünfte stellen ebenfalls Einkünfte aus Gewerbebetrieb i. S. d. § 15 EStG und nicht mehr aus Vermietung und Verpachtung i. S. d. § 21 EStG dar. Damit unterliegen diese Einkünfte auch der Gewerbesteuer, sofern der Freibetrag von 24.500 € im Jahr überschritten wird. Diese Gewerbesteuerbelastung ist jedoch i. d. R. nicht das ganz große Problem, da die Gewerbesteuer nach § 35 EStG auf die Einkommensteuer – ggf. nur teilweise – angerechnet werden kann. Die Einkünfte aus dem Verkauf – der ersten Objekte vor Erkennen/Verwirklichung des gewerblichen Grundstückshandels – sind keine Einkünfte i. S. d. § 23 EStG mehr, sondern solche aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG. Selbst wenn zugleich der Gewerbebetrieb aufgegeben wird, sind die Gewinne aus den Grundstücksveräußerungen regelmäßig keine begünstigten Aufgabegewinne i. S. d. § 16 EStG, sondern laufende Einkünfte.

Der Gewinn des gewerblichen Grundstückshändlers ist zudem grundsätzlich durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln. Eine EÜR nach § 4 Abs. 3 EStG ist zwar gesetzlich nicht ausgeschlossen, aber die relevanten Umsatz- oder Gewinn Grenzen des § 141 AO (800.000 € bzw. 80.000 €) dürften beim gewerblichen Grundstückshändler oft schnell überschritten sein. Selbst wenn die Grenzen nicht überschritten sind und – ggf. zunächst – eine EÜR möglich sein sollte, ist die Anschaffung der Immobilien als Umlaufvermögen nicht sofort steuerwirksam. Die Anschaffungskosten wirken sich erst beim Verkauf der betreffenden Immobilie aus.¹⁸

6. VORTEILE DES GEWERBLICHEN GRUNDSTÜCKSHANDELS

Wird die Veräußerung der Grundstücke als gewerblich eingestuft und werden mit der Veräußerung Verluste erzielt, haben die gewerblichen Einkünfte den Vorteil, dass sie keinem besonderen Verlustverrechnungskreis wie die Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i. S. d. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 23 Abs. 3 Satz 7 f. EStG unterliegen. Außerdem sind die Verluste im gewerblichen Bereich grundsätzlich immer steuerlich zu berücksichtigen. Im Bereich der privaten Vermögensverwaltung bleiben Verluste außerhalb der Spekulationsfristen stets steuerlich unberücksichtigt.

Liegt ein gewerblicher Grundstückshandel vor, ist es natürlich nicht ausgeschlossen, dass sich dennoch Grundstücke im Anlage-

¹⁶ BFH, Urteil v. 28.09.2017, IV R 50/15, BStBl. II 2018, S. 89.

¹⁷ H 15.7 Abs. 1 Gewerblicher Grundstückshandel EStH.

¹⁸ § 4 Abs. 3 Satz 4 EStG.

vermögen befinden. Für diese Grundstücke können die Begünstigungen des § 6b EStG (sog. 6b-Rücklage) Anwendung finden. Für bewegliches Anlagevermögen können beim gewerblichen Grundstückshändler auch die Vorteile des IAB und der Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, sofern die erforderlichen Größenmerkmale eingehalten werden. Auch die sog. Thesaurierungsbesteuerung des § 34a EStG oder die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG sind für den gewerblichen Grundstückshändler grundsätzlich möglich.

HINWEIS Diese Begünstigungen bieten ggf. Möglichkeiten, den steuerlichen „Supergau“ beim nachträglichen Erkennen/Verwirklichen des gewerblichen Grundstückshändlers etwas abzumildern.

7. ANTRAG AUF ERWEITERTE GRUNDBESITZKÜRZUNG IN DER GEWST

Grundstücksunternehmen haben die Möglichkeit, einen Antrag auf erweiterte Grundbesitzkürzung zu stellen, § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG. Mit Anwendung der erweiterten Grundbesitzkürzung werden praktisch sowohl die Vermietungseinkünfte als auch die Veräußerungseinkünfte im Zusammenhang mit Immobilien gewerbesteuerfrei gestellt. Nach den Gewerbesteuerrichtlinien kommt die erweiterte Grundbesitzkürzung jedoch nicht in Betracht, wenn ein Grundstücksunternehmen in einem Umfang Grundstücke erwirbt und veräußert, der diesem Tätigkeitsbereich gewerblichen Charakter verleiht, also ein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Ob eine solche Tätigkeit vorliegt, ist nicht nach den Verhältnissen eines einzigen Erhebungszeitraums, sondern nach dem Gesamtbild der Verhältnisse eines mehrjährigen Zeitraums zu beurteilen.¹⁹

Die Errichtung und Veräußerung von EFH, ZFH oder Eigentumswohnungen ist jedoch ausdrücklich als erlaubte Tätigkeit in § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG aufgeführt. Gewerbliche Grundstückshändler, die nur EFH, ZFH oder Eigentumswohnungen **errichten** und diese dann veräußern, sind von der erweiterten Grundbesitzkürzung grundsätzlich nicht ausgeschlossen. Ein Ausschluss von der erweiterten Grundbesitzkürzung greift jedoch für die gewerblichen Grundstückshändler, die – auch – **Grundstücke mit Immobilien kaufen**, um sie zu verkaufen.

¹⁹ H 9.2 Abs. 2 „Gewerblicher Grundstückshandel“ GewStH.