

Unterrichtung
durch die Bundesregierung

Bericht der Bundesregierung über die steuerliche Behandlung der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung

Gliederung

A. Berichtsauftrag

B. Stellungnahme der Bundesregierung

I. Darstellung des geltenden Rechts

1. Veräußerung durch nicht gemeinnützige Wohnungsunternehmen
 - a) Überblick
 - b) Anwendung des § 6 b EStG
 - c) Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 ff. GewStG
 - d) Grunderwerbsteuerrechtliche Regelung
2. Veräußerung durch gemeinnützige Wohnungsunternehmen
 - a) Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen
 - b) Körperschaftsteuerrechtliche und gewerbsteuerrechtliche Folgen
 - c) Besteuerung auf Grund von Auflagen abgabenrechtlicher Art (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 und Nr. 11 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 15 Satz 2 GewStG)
 - d) Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von gemeinnützigen Siedlungsunternehmen und von zur Ausgabe von Heimstätten zugelassenen gemeinnützigen Unternehmen (§ 5 Abs. 1 Nr. 12 Satz 2 und Nr. 13 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 17 Satz 2 und Nr. 18 Satz 2 GewStG)
 - e) Grunderwerbsteuerrechtliche Regelung
3. Veräußerung durch Privatpersonen
 - a) Überblick
 - b) Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit in Fällen der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung

- c) Beginn des Gewerbebetriebs, Bewertung der Eigentumswohnungen und Qualifikation der Eigentumswohnungen als Umlaufvermögen
- d) Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG
- e) Grunderwerbsteuerrechtliche Regelung

II. Zur Frage, ob das geltende Recht geändert werden sollte

1. Zur Frage der Beseitigung oder Minderung eventueller ungleicher steuerlicher Belastungen im Unternehmensbereich
 - a) Einkommen- und Körperschaftsteuer
 - b) Gewerbesteuer
2. Zur steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung aus dem Privatvermögen

Gemäß Beschluß des Deutschen Bundestages vom 7. Dezember 1978 — Drucksache 8/1903 — zugeleitet mit Schreiben des Bundeskanzlers — 14 (44) — 522 00 — Ste 119/80 — vom 20. Mai 1980.

Federführend: Bundesminister der Finanzen.

A. Berichtsauftrag

Der Deutsche Bundestag hat in seiner 123. Sitzung am 7. Dezember 1978 die Bundesregierung aufgefordert (Beschlussempfehlung des Ausschusses für Raumordnung, Bauwesen und Städtebau — Drucksache 8/1903),

- „1. zusammenhängend darzustellen, welche steuerlichen Belastungen mit der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung für den Eigentümer — private Wohnungsunternehmen, gemeinnützige Wohnungsunternehmen, Einzelprivatvermögen — bestehen;
2. zu prüfen, inwieweit ungleiche steuerliche Belastungen im Unternehmensbereich abgebaut oder gemindert werden können;
3. insbesondere zu prüfen, inwieweit die Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung von Einzelpersonen aus deren Privatvermögen von

steuerlicher Belastung ebenso freigestellt bleiben kann wie die Veräußerung des Hausbesitzes als Ganzes steuerlich freigestellt ist, um die Behinderung der Mobilisierung von Wohnungseigentum abzubauen.“

Bei den o. a. angesprochenen steuerrechtlichen Fragen geht es im wesentlichen

- um die Anwendbarkeit des § 6 b des Einkommensteuergesetzes (EStG) in den Fällen, in denen ein Gebäude durch Gewerbetreibende zum Zwecke der Veräußerung in Eigentumswohnungen umgewandelt wird,
- um die Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) bei gewerblichen Grundstücksunternehmen,
- um die Begründung einer gewerblichen Tätigkeit durch Umwandlung von Mietwohnungen und deren Veräußerung durch Privatpersonen.¹⁾

B. Stellungnahme der Bundesregierung

I. Darstellung des geltenden Rechts

1. Veräußerung durch nicht gemeinnützige Wohnungsunternehmen

a) Überblick

Nicht gemeinnützige Wohnungsunternehmen im Sinne dieser Nummer 1 sind Wohnungsunternehmen, die kraft Rechtsform (z. B. Kapitalgesellschaften, § 2 Abs. 2 Nr. 2 GewStG) oder auf Grund gewerblicher Betätigung (§ 1 GewStDV) Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen und weder von der Körperschaftsteuer noch von der Gewerbesteuer befreit sind. Wird das Wohnungsunternehmen in der Rechtsform einer Körperschaft (z. B. als GmbH) betrieben, so unterliegen seine Einkünfte der Körperschaftsteuer nach den allgemeinen Regeln, da die Vorschrift für die subjektive Befreiung von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 10 Körperschaftsteuergesetz (KStG) nur für solche Wohnungsunternehmen gilt, die als gemeinnützig anerkannt sind (s. Nummer 2 Buchstabe a). Wird das Wohnungsunternehmen dagegen als Einzelunternehmen oder als Personengesellschaft betrieben, so unterliegen die Gewinne bei dem Unternehmer

bzw. den Mitunternehmern (Gesellschaftern der Personengesellschaft) der Einkommensteuer.

Die Gewinne der nicht gemeinnützigen Wohnungsunternehmen unterliegen auch — unabhängig davon, ob das Unternehmen gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform oder auf Grund gewerblicher Betätigung erzielt — der Gewerbesteuer nach dem Gewerbeertrag, da die Vorschrift über die subjektive Befreiung von der Gewerbesteuer (§ 3 Nr. 15 GewStG) nur für solche Wohnungsunternehmen gilt, die als gemeinnützig anerkannt sind (s. Nummer 2 Buchstabe a).

Die Gewinne der nicht gemeinnützigen Wohnungsunternehmen sind für Zwecke der Ertragsbesteuerung nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln. Ist das Wohnungsunternehmen auf Grund gesetzlicher Vorschriften verpflichtet, Bücher zu

¹⁾ Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Eigentumswohnungen durch Privatpersonen wird der Berichtsauftrag durch die Bundesregierung dahin gehend interpretiert, daß nur diejenigen Fälle angesprochen sind, in denen die umgewandelten Mietwohnungen vor der Umwandlung langfristig der Nutzung durch Vermietung dienten und nach einem längeren zwischen Erwerb/Errichtung und Umwandlung liegenden Zeitraum veräußert werden.

führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen oder werden ohne eine solche Verpflichtung Bücher geführt und regelmäßig Abschlüsse gemacht, so ist für den Schluß des Wirtschaftsjahres das Betriebsvermögen anzusetzen, das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung auszuweisen ist (§ 5 Abs. 1 EStG). Wohnungsunternehmen, bei denen diese Voraussetzungen nicht vorliegen, können — von Schätzungsfällen abgesehen — als Gewinn den Überschuß der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben ansetzen (§ 4 Abs. 3 EStG). Die allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätze gelten auch in Fällen, in denen ein nicht gemeinnütziges Wohnungsunternehmen zum Betriebsvermögen gehörende Mietwohnungen in Eigentumswohnungen aufteilt und anschließend veräußert. Als Gewinn wird die Differenz zwischen

Veräußerungspreis und Buchwert des veräußerten Objekts — abzüglich etwaiger Veräußerungskosten des Veräußerers — erfaßt.

b) Anwendung des § 6 b EStG

aa) Wirkungsweise des § 6 b EStG

Nach § 6 b EStG²⁾ können stille Reserven, die sich im Laufe der Zeit, insbesondere durch die Preisentwicklung, bei Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gebildet haben und die bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter versteuert werden müßten, auf Neuinvestitionen übertragen werden. Dabei ergeben sich bei der Veräußerung von Mietwohngrundstücken u. a. folgende für diesen Bericht relevanten Übertragungsmöglichkeiten:

Übertragungsmöglichkeit auf			
Gewinn aus der Veräußerung von	Anschaffungskosten des Grund und Bodens § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG	Anschaffungs oder Herstellungskosten von Gebäuden § 6 b Abs. 1 Satz 2 Nr. 4 EStG	Herstellungskosten bei Erweiterung, Aus- und Umbau von Gebäuden § 6 b Abs. 1 Satz 3 EStG
Gewinn aus der Veräußerung von Grund und Boden	ja	ja	ja
Gewinn aus der Veräußerung von Gebäuden	nein	ja	ja

Die Übertragung der stillen Reserven geschieht dadurch, daß von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in § 6 b Abs. 1 Satz 2 EStG bezeichneten Anlagegüter oder von den Herstellungskosten der in § 6 b Abs. 1 Satz 3 EStG bezeichneten Baumaßnahmen ein Abzug vorgenommen oder nach § 6 b Abs. 3 Satz 1 EStG eine Rücklage gebildet wird. Hat ein Steuerpflichtiger eine solche Rücklage gebildet, so ist sie innerhalb der in § 6 b Abs. 3 EStG bestimmten Fristen gewinnerhöhend aufzulösen, soweit der Steuerpflichtige den Abzug nach § 6 b Abs. 1 EStG nicht vorgenommen hat.

Durch Anwendung der §§ 6 b, 6 c EStG kann der Veräußerungserlös ungeschmälert um die andernfalls anfallende Steuerbelastung zur Finanzierung der Neuinvestitionen verwendet werden. Da die Gewinne aus der Veräußerung von Wohngebäuden in vollem Umfang auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer Wohngebäude übertragen werden können (s. o.), besteht auf Grund der §§ 6 b, 6 c EStG ein starker steuerlicher Anreiz für den Veräußerer, diese Gewinne wieder im Mietwohnsektor zu investieren und dadurch insbesondere den Mietwohnungsbau zu beleben.

Die nach § 6 b EStG zulässige Übertragung von stillen Reserven auf Neuinvestitionen bedeutet keinen Steuerverzicht, sondern eine Steuerverlagerung. Sie hat zur Folge, daß der bei der

Veräußerung entstandene Gewinn nicht im Veräußerungsjahr, sondern erst später versteuert wird. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für die Neuinvestitionen sind nämlich um die übertragenen stillen Reserven, also um den bei der Veräußerung entstandenen Gewinn, zu mindern. Handelt es sich bei den Neuinvestitionen um ein abnutzbares Wirtschaftsgut (z. B. Gebäude), so sind in den folgenden Jahren gewinnmindernde Absetzungen für Abnutzung nur von den um die übertragenen stillen Reserven geminderten Investitionskosten zulässig. Bei einem nichtabnutzbaren Reinvestitionsobjekt (z. B. Grund und Boden) werden die übertragenen stillen Reserven steuerlich erfaßt, wenn das Wirtschaftsgut, auf das die stillen Reserven übertragen worden sind, ohne erneute Begünstigung nach § 6 b EStG veräußert wird. In diesem Fall unterliegt der Unterschiedsbetrag zwi-

²⁾ Wird der Gewinn aus Gewerbebetrieb nicht nach § 5 Abs. 1 EStG (Betriebsvermögensvergleich) sondern nach § 4 Abs. 3 EStG (Überschußrechnung) ermittelt, so ist statt § 6 b die Vorschrift des § 6 c EStG anwendbar. Im Hinblick auf das Problem der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung ergeben sich daraus jedoch keine materiellen Unterschiede, da sowohl § 6 b als auch § 6 c EStG die Übertragung von Gewinnen gestatten, die bei der Veräußerung von Grund und Boden und von Gebäuden entstanden sind.

schen dem Veräußerungserlös und den um die übertragenen stillen Reserven geminderten Investitionskosten in vollem Umfang der Besteuerung.

bb) Voraussetzung „Anlagevermögen“ bei Anwendung des § 6 b EStG

§ 6 b EStG begünstigt nur Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Veräußerungen von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens sind nicht begünstigt. Was Anlage- oder Umlaufvermögen ist, ergibt sich nicht unmittelbar aus dem Einkommensteuergesetz. Das EStG verwendet zwar diese Begriffe (z. B. in § 6 Abs. 1 Nr. 1 und 2 und Abs. 2 EStG), definiert aber nicht ihren materiellen Gehalt. Zur Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen ist daher in Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) auf die handelsrechtlichen Abgrenzungsmerkmale in § 152 Abs. 1 Satz 1 Aktiengesetz (AktG) zurückzugreifen (BFH-Urteil vom 29. November 1972, BStBl. II 1973 S. 148). Hiernach rechnen zum Anlagevermögen nur diejenigen Wirtschaftsgüter, die dazu bestimmt sind, dem Betrieb auf Dauer zu dienen. Zum Umlaufvermögen gehören demgegenüber diejenigen Wirtschaftsgüter, deren Zweck im Verbrauch oder der Weiterveräußerung liegt. Entscheidend für die Zurechnung eines Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen ist somit, welchem Zweck das Wirtschaftsgut im Betrieb gewidmet ist (Adler-Düring-Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, RdNr. 4 zu § 152 AktG). Dabei kann sich die Zweckbestimmung des Wirtschaftsguts aus der Sache selbst ergeben oder von dem Willen des Unternehmers abhängig sein. Demzufolge ändert sich die Zweckbestimmung eines Wirtschaftsguts und damit seine Zugehörigkeit zum Anlagevermögen nicht allein deshalb, weil es verkauft werden soll.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 26. November 1974 (BStBl. 1975 II S. 352) entschieden, daß in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger ein zum Anlagevermögen seines Betriebs gehörendes Mietwohngrundstück nach § 8 Wohnungseigentumsgesetz (WEG) aufteilt, um die Eigentumswohnungen alsbald zu veräußern, eine Änderung der Zweckbestimmung vorliegt, mit der Folge, daß die Eigentumswohnungen zum Umlaufvermögen gehören. Für den aus der Veräußerung der dem Umlaufvermögen zuzurechnenden Eigentumswohnungen entstandenen Gewinn könne § 6 b EStG nicht in Anspruch genommen werden.

Die Auffassung des BFH im einzelnen ist in Anlage 1 dargestellt. Wegen der sich daraus ergebenden Folgerungen sind das Institut der Wirtschaftsprüfer und der Bundesminister der Justiz um gutachtliche Stellungnahmen aus handelsrechtlicher Sicht zu der Frage der Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen gebeten worden. Sie kommen übereinstimmend zu dem Ergebnis, daß es nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG weder zulässig noch geboten ist, ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens trotz gleichbleibender betrieblicher Nutzung allein wegen der zum Zwecke der Veräußerung

vorgenommenen rechtlichen Aufteilung (z. B. nach § 8 WEG) in mehrere Wirtschaftsgüter in das Umlaufvermögen zu überführen (Anlage 2 und 3).

Die Einkommensteuerreferenten der obersten Finanzbehörden haben auf Grund der o. a. Stellungnahmen die Frage der (steuerrechtlichen) Abgrenzung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen bei Parzellierung von Grundstücken und Aufteilung von Gebäuden in Eigentumswohnungen (erneut) geprüft:

Sie sind der Auffassung, daß dem BFH Gelegenheit gegeben werden soll, seine im Urteil vom 26. November 1974 (BStBl. 1975 II S. 352) vertretene abweichende Auffassung zu überprüfen. Sie haben die ihnen nachgeordneten Behörden angewiesen, bis auf weiteres davon auszugehen, daß in den o. a. Fällen die Eigentumswohnungen auch noch im Zeitpunkt der Veräußerung zum Anlagevermögen gehören und daß die 6-Jahres-Frist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG mit der Zuführung des ungeteilten Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen beginnt (Anlage 4). Damit ist gewährleistet, daß in Fällen der Veräußerung von Mietwohnungen die Reinvestitionsvergünstigung des § 6 b EStG auch dann in Anspruch genommen werden kann, wenn die Wohnungen nicht „en bloc“, sondern nach Aufteilung gemäß § 8 WEG an die früheren Mieter oder an andere Erwerber veräußert werden.

cc) Anwendung der §§ 6 b, 6 c EStG bei der Gewerbesteuer

Ausgangspunkt für die Ermittlung des Gewerbebeitrags ist nach § 7 GewStG der Gewinn aus dem Gewerbebetrieb. Die Gewinnermittlung ist nach den Vorschriften des EStG oder des KStG vorzunehmen. Das bedeutet, daß die Übertragung aufgelöster stiller Reserven auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Neuinvestitionen und die damit verbundene Steuerentlastung auch bei der Gewerbesteuer nach dem Gewerbebeitrag wirksam wird. Bei Grundstücksunternehmen, welche die erweiterte Kürzung des Gewerbebeitrags nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 und 3 GewStG (s. Buchstabe c) in Anspruch nehmen können, ist die Vorschrift des § 6 b EStG ebenfalls anzuwenden. Dabei geht die Anwendung des § 6 b EStG bei der Gewinnermittlung der Kürzungsvorschrift vor.

c) Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Nach § 9 Nr. 1 Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnung um 1,2 v. H. des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen des Unternehmers gehörenden Grundbesitzes zu kürzen. Bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern, tritt auf Antrag anstelle dieser pauschalen Kürzung die Kürzung um den Teil des Gewerbebeitrags, der auf

die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes, auf die Betreuung von Wohnungsbauten und die Veräußerung von Eigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen entfällt (§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG).

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (zuletzt Urteil vom 1. Februar 1973, BStBl. II S. 410), die das Bundesverfassungsgericht (Beschlüsse vom 20. März 1969, HFR 1969 S. 348 und vom 19. September 1972, HFR 1972 S. 659), bestätigt hat, müssen die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes die Haupttätigkeit darstellen und die Betreuung von Wohnungsbauten sowie die Errichtung und Veräußerung von Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen demgegenüber eine Nebentätigkeit von nur untergeordneter Bedeutung sein. Die Nebentätigkeit ist nicht mehr von untergeordneter Bedeutung, wenn mehr als 25 v. H. der Gesamterträge des Unternehmens auf sie entfallen. Ist das der Fall, so ist die erweiterte Kürzung in vollem Umfang zu versagen, also auch für den Gewerbeertrag, den das Unternehmen aus der Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes erzielt. Es kann dann nur die pauschalierte Kürzung nach § 9 Abs. 1 Satz 1 GewStG in Anspruch genommen werden.

Nach den vorstehenden Ausführungen kann die erweiterte Kürzung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG von den nicht gemeinnützigen Wohnungsunternehmen — unabhängig davon, ob das Unternehmen gewerbliche Einkünfte kraft Rechtsform oder bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen auf Grund gewerblicher Betätigung erzielt — immer dann in Anspruch genommen werden, wenn die Erträge aus der Verwaltung und Nutzung des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes und Kapitalvermögens mindestens das Dreifache der Erträge aus der Betreuung von Wohnungsbauten sowie aus der Veräußerung errichteter Kaufeigenheimen, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen ausmachen.

In den Fällen, in denen die Grenze der untergeordneten Tätigkeit durch die Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren anschließende Veräußerung ausnahmsweise nicht überschritten wird, ist die erweiterte Kürzung zu gewähren.

d) Grunderwerbsteuerrechtliche Regelung

Für die Grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung ist es ohne Bedeutung, ob der Eigentümer der umzuwandelnden Wohnungen ein nicht gemeinnütziges Wohnungsunternehmen, ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen oder eine Privatperson ist. In allen Fällen gilt folgendes:

Bei der Begründung des Wohnungseigentums im Wege der Teilung durch den Eigentümer (§ 8 Wohnungseigentumsgesetz) findet ein Grundstückswechsel zwischen verschiedenen Rechtsträgern nicht statt, so daß Grunderwerbsteuer nicht in Betracht kommt.

Bei der Veräußerung der Eigentumswohnungen unterliegt der Grunderwerbsteuer der Kaufvertrag.

Die Steuer bemißt sich nach dem Wert der Gegenleistung; sie beträgt insgesamt 7 vom Hundert. Gegenleistung ist bei einem Kaufvertrag der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Die Möglichkeit einer Steuerbefreiung ergibt sich aus dem Gesetz zur Grunderwerbsteuerbefreiung beim Erwerb von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern und Eigentumswohnungen vom 11. Juli 1977 (BGBl. I S. 1213, 1218). Danach ist der Erwerb einer Eigentumswohnung auf Antrag von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie vom Erwerber, seinem Ehegatten oder einem seiner Verwandten in gerader Linie binnen fünf Jahren mindestens ein Jahr lang ununterbrochen bewohnt wird und zu mindestens 66⅔ vom Hundert Wohnzwecken dient. Die Steuerbefreiung tritt nur ein, soweit der für die Berechnung der Steuer maßgebliche Wert den Betrag von 250 000 DM nicht übersteigt. Dieser Freibetrag wird beim Erwerb von Miteigentum anteilig gewährt. Die Fünfjahresfrist beginnt mit dem Erwerb. Falls innerhalb dieser Frist die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nicht erfüllt werden, fällt diese mit Wirkung für die Vergangenheit weg. Die dann anfallende Steuer ist zu verzinsen.

2. Veräußerung durch gemeinnützige Wohnungsunternehmen

a) Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen

Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines Wohnungsunternehmens als gemeinnützig ergeben sich aus den §§ 2 bis 15 des Gesetzes über die Gemeinnützigkeit im Wohnungswesen (WGG) vom 29. Februar 1940 (BGBl. III 2330-8). Sie werden durch die §§ 1 bis 18 der Verordnung zur Durchführung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes (WGGDV) in der Fassung vom 24. November 1969 (BGBl. I S. 2141) präzisiert und ergänzt.

Allgemein gilt, daß ein Wohnungsunternehmen nur unter der Voraussetzung als gemeinnützig anerkannt werden kann, daß ein Bedürfnis besteht (§ 15 WGG). Ein Bedürfnis ist dann anzunehmen, wenn die wohnungspolitische Lage in dem für das Wohnungsunternehmen in Frage kommenden örtlichen Wirkungsbereich die Tätigkeit dieses Wohnungsunternehmens erforderlich macht und Aufbau und Leistungsfähigkeit des Wohnungsunternehmens es als geeignet erscheinen lassen, diesem Erfordernis durch einen Beitrag zur Versorgung der Bevölkerung mit preiswerten und guten Wohnungen zu entsprechen.

Im übrigen lassen sich die Anerkennungsvoraussetzungen gliedern nach Voraussetzungen, die

- die Rechtsform des Unternehmens
- den Geschäftskreis des Unternehmens in sachlicher und persönlicher Hinsicht,
- das wirtschaftliche Verhalten des Unternehmens

betreffen; die Darstellung wird sich im folgenden wegen der zum Teil umfangreichen Detailregelungen auf die grundsätzlichen von WGG und WGGDV beschränken.

aa) Rechtsform des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens

Gemeinnützige Wohnungsunternehmen müssen juristische Personen sein (§ 2 Abs. 1 WGG). Ist das Wohnungsunternehmen eine Genossenschaft, so ist sein Tätigkeitsbereich grundsätzlich auf den Verwaltungsbereich der Gemeinde beschränkt, in der das Wohnungsunternehmen seinen Sitz hat (§ 2 Abs. 2 WGG, § 2 Abs. 2 WGGDV). Die genossenschaftlichen Geschäftsanteile sollen satzungsgemäß mindestens 300 DM betragen und innerhalb dreier Jahre nach der gerichtlichen Eintragung der Genossen eingezahlt sein (§ 3 Abs. 2 WGG). Kapitalgesellschaften müssen über ein eingezahltes Grund- oder Stammkapital von mindestens 50 000 DM verfügen; die weitergehenden Vorschriften des Aktienrechts bleiben unberührt (§ 3 Abs. 1 WGG).

Gemeinnützige Wohnungsunternehmen müssen einem Prüfungsverband für Wohnungsunternehmen angehören, der nach Aufbau und Wirkungsweise den Vorschriften des Genossenschaftsrechts über genossenschaftliche Prüfungsverbände entspricht (§ 15 WGG).

Satzungsgemäß und tatsächlich muß schließlich gewährleistet sein, daß das Wohnungsunternehmen nicht unter dem überwiegenden Einfluß von Personen steht, die zu den Angehörigen des Baugewerbes zu rechnen sind (vgl. § 4 WGG, § 3 WGGDV). Dadurch soll der Gefahr vorgebeugt werden, daß Einzelpersonen aus dem Betrieb des Wohnungsunternehmens unangemessene Vorteile ziehen.

bb) Geschäftskreis des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens

Gemeinnützige Wohnungsunternehmen sind verpflichtet, sich satzungsmäßig und tatsächlich mit dem Bau von Kleinwohnungen zu befassen (§ 6 Abs. 1 Satz 1 WGG), um zur Wohnraumversorgung breiter und weniger bemittelter Bevölkerungsschichten beizutragen; die Erstellung von Luxuswohnungen ist deshalb ausdrücklich untersagt (vgl. § 11 WGGDV). Neben dem Bau von Kleinwohnungen kann sich die wirtschaftliche Tätigkeit von gemeinnützigen Wohnungsunternehmen auf weitere in WGG und WGGDV eng umschriebene Geschäftsgegenstände (vgl. § 6 WGG, §§ 6 bis 11 WGGDV) erstrecken, insbesondere etwa die Betreuung des Baues von Kleinwohnungen, die Betreuung der Modernisierung von Wohnungen und auch die Verwaltung von beschafften Kleinwohnungen. Hierbei handelt es sich jedoch nicht wie bei dem Bau von Kleinwohnungen um notwendige, d. h. für Zulassung und Fortbestand als gemeinnütziges Wohnungsunternehmen unabdingbare Geschäftsgegenstände. Das gilt auch für die Tätigkeit als Beauftragter der Gemeinde und die Betreuung von Sanierungs- und Entwicklungsmaß-

nahmen privater Eigentümer, die in § 90 Abs. 1 des Städtebauförderungsgesetzes zugelassen worden ist.

Gemeinnützigen Wohnungsunternehmen ist es von eng umgrenzten Ausnahmen abgesehen untersagt, ihr Leistungsangebot auf bestimmte Personen oder Personengruppen zu beschränken (§ 5 WGG).

cc) Wirtschaftliches Verhalten des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens

Das wirtschaftliche Verhalten ist erheblichen Beschränkungen unterworfen. Das gilt im Verhältnis der gemeinnützigen Wohnungsunternehmen zu ihren Kunden, im Rahmen der Beziehungen der Mitglieder oder Gesellschafter zu den von ihnen getragenen gemeinnützigen Wohnungsunternehmen sowie im Hinblick auf Verwaltung und Geschäftsführung.

Gemeinnützige Wohnungsunternehmen dürfen die Wohnungen nur zu angemessenen Preisen zum Gebrauch überlassen oder veräußern (§ 7 WGG). Die Bestimmung des angemessenen Preises richtet sich für den Fall der Gebrauchsüberlassung nach § 13 WGGDV, für den Fall der Veräußerung nach § 14 WGGDV. Beiden Vorschriften liegt das Ziel zugrunde, den Gewinn gemeinnütziger Wohnungsunternehmen auf den für die Fortführung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit und die Ausschüttung einer maßvollen Dividende erforderlichen Betrag zu beschränken.

Mitglieder und Gesellschafter dürfen satzungsgemäß und tatsächlich bei der Verteilung des Reingewinns höchstens jährlich 4 v. H. ihrer eingezahlten Kapitalanlagen und keine sonstigen Vermögensvorteile erhalten, die nicht als angemessene Gegenleistung für eine besondere geldwerte Leistung anzusehen sind. Scheidet ein Mitglied einer gemeinnützigen Wohnungsbaugenossenschaft aus, darf es nicht mehr als die eingezahlten Einlagen zurückerhalten. Dasselbe gilt für die Mitglieder und Gesellschafter bei der Auflösung des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens (§ 9 WGG). Soweit das Vermögen im Falle der Auflösung nicht an die Mitglieder oder Gesellschafter zurückzuzahlen ist, muß es für Zwecke des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens verwendet werden (§ 11 WGG).

Die Kosten der Verwaltung und Geschäftsführung müssen sich satzungsgemäß und tatsächlich in angemessenen Grenzen halten; insbesondere darf das Unternehmen seinen Organen oder Dritten keine Vergünstigungen oder Entschädigungen zuwenden, die über die in öffentlichen Betrieben üblichen Beträge hinausgehen (§ 12 WGG).

b) Körperschaftsteuerrechtliche und gewerbsteuerrechtliche Folgen

Wohnungsunternehmen sind von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, solange sie aufgrund des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes als gemeinnützig anerkannt sind (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG, § 3 Nr. 15 GewStG und § 1 WGG).

Wandelt ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen von ihm selbst errichtete oder erworbenen Mietwohnungen in Eigentumswohnungen um und veräußert es diese Wohnungen, so liegt darin grundsätzlich kein Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit (§ 6 Abs. 1 bis 3 WGG, § 11 Abs. 1 WGGDV).

Für die Preisgestaltung bei der Veräußerung von Wohnungen durch gemeinnützige Wohnungsunternehmen ist § 7 WGG i. V. m. § 14 WGGDV maßgebend. Nach § 7 Abs. 2 WGG darf ein gemeinnütziges Wohnungsunternehmen Wohnungen nur zu angemessenen Preisen überlassen. Wie dieser Preis zu ermitteln ist, ergibt sich in diesem Fall aus § 14 Abs. 1 oder 2 WGGDV. Danach darf der Preis für die Veräußerung von Wohnungen so berechnet werden, daß die Gesamtkosten im Sinne der 2. Berechnungsverordnung einschließlich der erforderlichen Rücklagen und Rückstellungen gedeckt sind, bzw. ein Preis bis zur Höhe des Wiederbeschaffungswertes gefordert werden.

Unabhängig davon ist im Einzelfall die Frage zu prüfen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Gesellschafter oder Genossen des gemeinnützigen Wohnungsunternehmens vorliegt. Eine verdeckte Gewinnausschüttung ist ein sonstiger Vermögensvorteil im Sinne des § 9 WGG und damit ein Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit. Die Forderung des auf dem Grundstücksmarkt erzielbaren Preises stellt auch dann keine verdeckte Gewinnausschüttung und damit keinen Verstoß gegen § 9 WGG dar, wenn der Marktpreis im Einzelfall unter dem Höchstpreis im Sinne des § 14 Abs. 2 WGGDV liegt.

Entsprechende Grundsätze gelten, soweit Organe staatlicher Wohnungspolitik eigenen Wohnungsbestand haben (§ 5 Abs. 1 Nr. 11 StG, § 3 Nr. 16 GewStG und § 28 Abs. 1 WGG).

c) Besteuerung auf Grund von Auflagen abgabenrechtlicher Art (§ 5 Abs. 1 Nr. 10 Satz 2 und Nr. 11 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 15 Satz 2 GewStG)

Die zuständige Anerkennungsbehörde des Landes kann einem gemeinnützigen Wohnungsunternehmen im Einvernehmen mit der zuständigen Finanzbehörde des Landes unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahmebewilligung erteilen, auch andere als die im WGG genannten Geschäfte zu betreiben. Bei der Vornahme derartiger Geschäfte käme eine Besteuerung aufgrund von Auflagen abgabenrechtlicher Art in Betracht. Da es jedoch zum Geschäftskreis von gemeinnützigen Wohnungsunternehmen und Organen staatlicher Wohnungspolitik gehört, Mietwohnungen aus ihrem Wohnungsbestand zu veräußern, ist für die Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen keine Ausnahmebewilligung erforderlich.

d) Besteuerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von gemeinnützigen Siedlungsunternehmen und von zur Ausgabe von Heimstätten zugelassenen gemeinnützigen Unternehmen (§ 5 Abs. 1 Nr. 12

Satz 2 und Nr. 13 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 17 Satz 2 und Nr. 18 Satz 2 GewStG)

Die von den zuständigen Landesbehörden begründeten oder anerkannten gemeinnützigen Siedlungsunternehmen im Sinne des Reichssiedlungsgesetzes und im Sinne der Bodenreformgesetze der Länder und die von den obersten Landesbehörden zur Ausgabe vom Heimstätten zugelassenen gemeinnützigen Unternehmen im Sinne des Reichsheimstättengesetzes haben keinen eigenen Wohnungsbestand. Bei ihnen stellt sich daher das Problem der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen nicht.

e) Grunderwerbsteuerrechtliche Regelung

S. die Ausführungen zu I, 1 d.

3. Veräußerung durch Privatpersonen

a) Überblick

Die Veräußerung von Eigentumswohnungen, die sich zunächst im Privatvermögen des Veräußerers befunden haben, kann unter Berücksichtigung der maßgebenden Abgrenzungskriterien zu beurteilen sein als

- ertragsteuerrechtlich irrelevante Veräußerung privater Vermögenssubstanz;
Folge: es entsteht weder Einkommen- noch Gewerbesteuer.
- Spekulationsgeschäfte im Sinne des § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 EStG;
Folge: es besteht Einkommen- aber keine Gewerbesteuerpflicht.
- gewerbliche Tätigkeit i. S. d. § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG i. V. m. § 1 GewStDV;
Folge: es besteht Einkommen- und Gewerbesteuerpflicht.

Für die Frage der ertragsteuerlichen Belastung der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren anschließende Veräußerung durch Privatpersonen ist demnach die Abgrenzung zwischen der Veräußerung privater Vermögenssubstanz und gewerblicher Betätigung von entscheidender Bedeutung. Die Besteuerung unter dem Gesichtspunkt eines Spekulationsgeschäfts kann in diesem Zusammenhang außer Betracht bleiben (Fußnote 1 zu Abschnitt A — Berichtsauftrag).

b) Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der gewerblichen Tätigkeit in Fällen der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung

Die Annahme eines Gewerbebetriebs erfordert eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 1 GewStDV, Abschn. 15 Abs. 1 GewStR). Die Voraussetzungen, die gleichzeitig erfüllt sein müssen, gelten auch für die

Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb bei der Veräußerung von Grundstücken durch Privatpersonen. Abgrenzungskriterien ergeben sich aus Anlage 5.

Für die im Berichtsauftrag angesprochenen Fälle der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung kommt es für die Frage der gewerblichen Betätigung wesentlich auf die Nutzung der Wohnungen vor der Umwandlung und Veräußerung an. Sind bebaute Grundstücke bis zum Verkauf während eines langen Zeitraums durch Vermietung genutzt worden und gehören die Einkünfte aus der Vermietung zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Sinne des § 21 EStG, so gehört grundsätzlich auch noch die Veräußerung der bebauten Grundstücke zur privaten Vermögensverwaltung (vgl. BFH-Urteil vom 7. April 1967 — BStBl III S. 467). Der Veräußerungserlös ist — abgesehen vom Fall der Veräußerung vor Ablauf der sogenannten Spekulationsfrist innerhalb von zwei Jahren nach Anschaffung — grundsätzlich nicht ertragsteuerverpflichtig. Das gilt auch, wenn es sich um umfangreichen Grundbesitz handelt und sämtliche Objekte in einem verhältnismäßig kurzen Zeitraum an verschiedene Erwerber veräußert werden.

Die Aufteilung eines Gebäudes in Eigentumswohnungen ist kein Umstand, der die Veräußerung der durch den Aufteilungsvorgang entstandenen Eigentumswohnungen zu einer gewerblichen Tätigkeit macht. Deshalb ist die Veräußerung von in Eigentumswohnungen umgewandeltem Hausbesitz, der langfristig zur Fruchtziehung, z. B. durch Eigennutzung, Vermietung, Verpachtung, genutzt worden war, als Beendigung der vermögensverwaltenden Tätigkeit anzusehen (vgl. z. B. das BFH-Urteil vom 8. August 1979 — BStBl 1980 II S. 106).

c) Beginn des Gewerbebetriebs, Bewertung der Eigentumswohnungen und Qualifikation der Eigentumswohnungen als Umlaufvermögen

Wird durch die Umwandlung und Veräußerung von bisher zum Privatvermögen gehörenden Mietwohnungen einkommensteuerrechtlich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ausnahmsweise ein Gewerbebetrieb begründet, ist als Beginn des Gewerbebetriebs regelmäßig der Zeitpunkt anzusehen, in dem der Steuerpflichtige mit Tätigkeiten beginnt, die nach ihrer Zweckbestimmung der Vorbereitung der Veräußerung dienen. Mit dem Beginn des Gewerbebetriebs werden die zur Veräußerung bestimmten Objekte aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt (§ 4 Abs. 1 Satz 3, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG). Die Einlage ist grundsätzlich mit dem Teilwert zu bewerten.³⁾ Dies hat zur Folge, daß der Steuerpflichtige, von dem in der Fußnote bezeichneten Ausnahmefall abgesehen, nur die während der Zugehörigkeit zum

³⁾ Die Einlage ist höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Betriebsvermögen entstandenen stillen Reserven versteuern muß, während die im Privatvermögen entstandenen stillen Reserven für die Einkommen- und Gewerbesteuer irrelevant sind.

In den vorbezeichneten Fällen gehören die Eigentumswohnungen zum Umlaufvermögen. Diese Qualifikation ergibt sich zwangsläufig, weil die veräußerten Eigentumswohnungen ausschließlich in Veräußerungsabsicht in das Betriebsvermögen aufgenommen wurden. Die Vorschrift des § 6 b EStG ist deshalb auf Gewinne aus der Veräußerung dieser Eigentumswohnungen nicht anwendbar. Ins Gewicht fallende Steuerbelastungen ergeben sich daraus in der Regel nicht, weil die Wertsteigerungen in diesen Fällen überwiegend im Privatvermögen entstanden sind, so daß sich als Gewinn nur der Unterschiedsbetrag zwischen Einlagewert (Teilwert) und Veräußerungspreis abzüglich Veräußerungskosten ergibt.

d) Anwendung der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG

Siehe hierzu die Ausführungen zu 1. c). Wird eine Privatperson durch die Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren anschließende Veräußerung gewerblich tätig, ist sie mit den Erträgen daraus gewerbesteuerpflichtig. Die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wird in diesen Fällen jedoch grundsätzlich nicht gewährt werden können, weil hier ein zum Betriebsvermögen gehörender Grundbesitz, der verwaltet und genutzt wird, in der Regel nicht vorhanden sein dürfte [S. zu 1. c) letzter Absatz].

e) Grunderwerbsteuerrechtliche Regelung

Siehe die Ausführungen zu I, 1. d).

II. Zur Frage, ob das geltende Recht geändert werden sollte

1. Zur Frage der Beseitigung oder Minderung evtl. möglicher steuerlicher Belastungen im Unternehmensbereich

a) Einkommen- und Körperschaftsteuer

Unternehmen, die ihren Wohnungsbestand in Eigentumswohnungen aufteilen und dann veräußern, können den dabei entstehenden Gewinn nach Maßgabe des § 6 b EStG auf bestimmte Reinvestitionen übertragen; die Einzelheiten sind in Abschnitt I 1. b) dargestellt. Weitergehende Vergünstigungen sind weder erforderlich noch vertretbar.

Darüber hinaus erfordert auch die Wettbewerbssituation zwischen nicht gemeinnützigen und gemeinnützigen Wohnungsunternehmen bei der Umwandlung von langfristig im Bestand gehaltenen Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren anschließender Veräußerung keine Änderung

der geltenden steuerlichen Rahmenbedingungen. Wegen der regelmäßig gegebenen Anwendung des § 6 b EStG tritt eine weitgehende Gleichstellung der nicht gemeinnützigen Wohnungsunternehmen mit den steuerfreien gemeinnützigen Wohnungsunternehmen insoweit ein, als Veräußerungserlöse entsprechend der Reinvestitionsvergünstigung des § 6 b EStG bei der Wiederanlage im Wohnungsneubau einkommen- bzw. körperschaftsteuerfrei und damit über die Verzahnungsvorschrift des § 7 GewStG im Ergebnis auch gewerbsteuerfrei bleiben.

b) Gewerbesteuer

§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sieht auf Antrag bei Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Kaufeigenheime, Kleinsiedlungen und Eigentumswohnungen errichten und veräußern, u. a. eine Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags vor, der auf die Veräußerung der Wohnungsbauten entfällt. Damit wird im Ergebnis eine der Art nach gewerbliche Tätigkeit von der Gewerbesteuer freigestellt. Es handelt sich also um eine steuerliche Subvention (7. Subventionsbericht, Anlage 3 Nr. 105, BT-Durcksache 8/3097).

Die Vorschrift soll, um ungleiche steuerliche Belastungen im Unternehmensbereich abzubauen, wieder auf ihren ursprünglichen Kern zurückgeführt werden.

Dabei geht es darum, eine steuerliche Doppelbelastung des betrieblichen Grundvermögens mit zwei Realsteuern, nämlich Grundsteuer und Gewerbesteuer, zu vermeiden. Eine Erweiterung der Steuerbegünstigung in den Fällen der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen kommt schon aus diesem Grund nicht in Betracht.

Gegen eine Ausdehnung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG sprechen darüber hinaus folgende Gründe:

- aa) Wegen der regelmäßigen Anwendung des § 6 b EStG in den Fällen, in denen im Unternehmensbereich Mietwohnungen in Eigentumswohnungen umgewandelt und anschließend veräußert werden, kommt es bei den Unternehmen grundsätzlich nicht zu Veräußerungsgewinnen. Die Veräußerung der Wohnungen löst deshalb grundsätzlich keine Gewerbesteuerpflicht aus. Eine Begünstigung des Gewerbeertrags aus der Veräußerung der Wohnungen ist somit nicht erforderlich.
- bb) Eine Ausdehnung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf alle Unternehmen, die Grundbesitz verwalten, unabhängig davon, in welchem Umfang sie daneben Wohnungsbauten veräußern, widerspräche, wie das Bundesverfassungsgericht bereits festgestellt hat (Beschlüsse vom 20. März 1969, HFR 1969 S. 348 und vom 19. September 1972, HFR 1972, S. 659), dem Gleichheitsgrundsatz des Artikels 3 GG und ist deshalb nicht möglich. Damit würden nämlich die reinen Wohnungsbauunternehmen ohne Verwaltungstätig-

keit benachteiligt, weil sie nicht in den Genuß der Vergünstigung gelangen könnten.

- cc) Aber auch eine Erweiterung der Steuerbegünstigung des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG auf sämtliche Wohnungsbauunternehmen kann nicht befürwortet werden. Eine derartige Begünstigung ließe sich nämlich nicht auf die Errichtung und Veräußerung schlüsselfertiger Bauten beschränken, sondern müßte aus Gründen der Gleichmäßigkeit der Besteuerung auch die Fälle erfassen, in denen der Endverbraucher selbst als Bauherr auftritt. Eine gewerbsteuerliche Freistellung sämtlicher Bauleistungen für den Wohnungsbau würde aber nicht nur schwierige Abgrenzungsfragen aufwerfen, sondern vor allem zu so erheblichen Steuerausfällen führen, daß sie schon aus rein haushaltsmäßigen Erwägungen nicht vorgeschlagen werden kann. Hinzu kommt, daß ihre entlastende Wirkung für den Endverbraucher nicht gesichert wäre. Schließlich wäre eine derartige Begünstigung des Wohnungsbaugewerbes auch gegenüber anderen Gewerbebezügen nicht zu vertreten.

2. Zur steuerlichen Behandlung von Gewinnen aus der Umwandlung von Mietwohnungen in Eigentumswohnungen und deren Veräußerung aus dem Privatvermögen

Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Eigentumswohnungen durch Privatpersonen sind in Auslegung des Berichtsauftrags nur die Fälle angesprochen worden, in denen die umgewandelten Mietwohnungen zuvor langfristig der Nutzung durch Vermietung dienten und erst nach einem längeren Zeitraum veräußert werden (s. Abschnitt I 3 b) und Fußnote 1 zu Abschnitt A — Berichtsauftrag. In diesen Fällen ist die Veräußerung von in Eigentumswohnungen umgewandelten Hausbesitz als Beendigung der vermögensverwaltenden Tätigkeit anzusehen, die keine ertragsteuerliche Belastung auslöst.

Nur ausnahmsweise kann durch die Umwandlung und Veräußerung von langfristig zum Privatvermögen gehörenden Mietwohnungen nach den Umständen des Einzelfalles ein Gewerbebetrieb begründet werden. Die ertragsteuerlichen Folgen der Qualifikation als Gewerbebetrieb sind i. d. R. gering, weil die Wertsteigerungen, die durch die Veräußerungserlöse realisiert werden, zu einem großen Teil bereits eingetreten sind, als die Grundstücke noch zum Privatvermögen gehörten. Infolge der Bewertung der aus dem Privatvermögen in den gewerblichen Bereich „eingelegten“ Grundstücke mit dem Teilwert unterliegt die realisierte Wertsteigerung insoweit grundsätzlich keiner ertragsteuerlichen Belastung (Abschnitt I 3 c).

Für eine ertragsteuerrechtliche Begünstigung der Gewinne, die auf Wertsteigerungen der Grundstücke im gewerblichen Bereich beruhen, sind keine in der Sache liegende Gründe ersichtlich.

Auffassung des Bundesfinanzhofs zur der Frage, ob in Eigentumswohnungen umgewandelte Mietwohnungen als Anlage- oder Umlaufvermögen anzusehen sind

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 26. November 1974 (BStBl. 1975 II S. 352) entschieden, daß in Fällen, in denen ein Steuerpflichtiger ein zum Anlagevermögen seines Betriebs gehörendes Mietwohnungsgrundstück nach § 8 Wohnungseigentumsgesetz (WEG) aufteilt, um die Eigentumswohnungen alsbald zu veräußern, eine Änderung der Zweckbestimmung vorliegt, mit der Folge, daß die Eigentumswohnungen zum Umlaufvermögen gehören. Für den aus der Veräußerung der dem Umlaufvermögen zuzurechnenden Eigentumswohnungen entstandenen Gewinn könne § 6 b EStG nicht in Anspruch genommen werden. Im Streitfall hatte ein Unternehmen, welches den Wohnungsbau, die Verwaltung und Verwertung eigenen und fremden Grundbesitzes sowie alle damit zusammenhängenden Geschäfte betreibt, im Jahre 1970 48 Wohnungen in zwei von ihm im Jahre 1956 für rund 850 000 DM errichteten Wohnhäusern gemäß § 8 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) in Eigentumswohnungen umgewandelt und anschließend für 1 792 049 DM vorwiegend an die früheren Mieter, zum Teil auch an Dritte, veräußert. Bei einem Buchwert im Veräußerungszeitpunkt in Höhe von 582 506 DM ergab sich durch die Veräußerung ein Gewinn in Höhe von 1 209 543 DM.

Der BFH hat seinem Urteil folgende Erwägungen zu Grunde gelegt:

Entscheidend sei, ob zu der Veräußerungsabsicht noch andere Umstände hinzuträten, die nunmehr eine andersartige Widmung erkennen ließen. Im allgemeinen werde die Überführung eines Wirtschaftsgutes aus dem Anlage- in das Umlaufvermögen dadurch bewirkt, daß es seinem bisherigen Wirkungskreis entzogen werde, um es zum Ver-

kauf herzurichten und auszustellen oder einem Händler zu übergeben. Das Wirtschaftsgut müsse hiernach nach außen erkennbar seine bisherige Zweckbestimmung im Betriebsvermögen verloren haben. Die Zugehörigkeit eines Wirtschaftsgutes zum Anlagevermögen könne dadurch verlorengehen, daß das bisherige Wirtschaftsgut durch eine in Verkaufsabsicht vorgenommene rechtliche Aufteilung nicht mehr bestehe und an seine Stelle eine Mehrzahl von veräußerbaren Wirtschaftsgütern getreten sei. Für diese neuentstandenen Wirtschaftsgüter komme es neben der Art der Nutzung vor allem darauf an, welche Zweckbestimmung ihnen gegeben werde, um sie entweder dem Umlauf- oder dem Anlagevermögen zuzurechnen.

Im Streitfall seien die bisher dem Anlagevermögen zugehörigen Mietwohngrundstücke durch die Aufteilungserklärung gegenüber dem Grundbuchamt nach § 8 WEG ihrer bisherigen Widmung entzogen worden. Denn durch die Schaffung der Miteigentumsanteile, verbunden mit dem Sondereigentum an den jeweiligen Wohnungen sei das Wirtschaftsgut Mietwohngrundstück nicht mehr vorhanden gewesen. Für die an seine Stelle getretenen Eigentumswohnungen habe sich die Zugehörigkeit zum Anlage- oder Umlaufvermögen danach entschieden, welcher Zweckbestimmung sie dienen sollten. Da die Aufteilung nach § 8 WEG nur den Zweck gehabt hätte, die Eigentumswohnungen zu veräußern, müßten sie dem Umlaufvermögen zugerechnet werden. Hieran ändere nichts, daß die Eigentumswohnungen bis zu deren Veräußerung vermietet gewesen seien. Nur wenn der Kläger die Eigentumswohnungen auf Dauer auch wieder hätte vermieten wollen, wäre ein anderes Ergebnis denkbar.

Anlage 2

Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer e. V., Düsseldorf zur Abgrenzung Anlagevermögen/Umlaufvermögen

Das Institut der Wirtschaftsprüfer e. V., Düsseldorf hat auf Wunsch des Bundesministers der Finanzen gutachtlich zu der Frage Stellung genommen, ob es aus handelsrechtlicher Sicht zulässig oder geboten ist, ein Wirtschaftsgut trotz gleichbleibender betrieblicher Nutzung allein wegen der zum Zwecke der Veräußerung vorgenommenen rechtlichen Aufteilung in mehrere Wirtschaftsgüter nicht mehr unter den Bilanzpositionen des Anlagevermögens auszuweisen, sondern es dem Umlaufvermögen zuzuordnen.

Die Stellungnahme hat folgenden Wortlaut:

„Nach § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG sind im Anlagevermögen nur Vermögensgegenstände auszuweisen, die am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen.

1. In der Bezugnahme auf den Abschlußstichtag drückt sich die Forderung aus, zu jedem Abschlußstichtag neu zu prüfen, ob die für einen Ausweis im Anlagevermögen erforderliche Bestimmung der Vermögensgegenstände noch aufrechterhalten wird (Adler/Düring/Schmaltz: Rechnungslegung und Prüfung der Aktiengesellschaft, 4. Auflage, Stuttgart 1968 (ADS), § 152 Tz. 4).
2. Ist beabsichtigt, Vermögensgegenstände des Anlagevermögens zu veräußern, scheiden sie grundsätzlich (zu den Ausnahmen vgl. unten Abschn. 3 b) aus dieser Bilanzgruppe aus (Mellerowicz, in: Großkommentar Aktiengesetz, 3. Auflage, Berlin 1970, § 152 Anm. 2). Die Zweckbestimmung für den Vermögensgegenstand ist nach überwiegender Auffassung (so auch BFH-Urteil vom 13. Januar 1973 V R 47/71, BStBl. II S. 745, vgl. hierzu und zum folgenden Kropff, in: Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff: Aktiengesetz, § 152 Tz. 3 b) nicht allein vom Willen der Verwaltung (subjektives Ermessen) abhängig, sondern bestimmt sich in erster Linie aus der Art des Vermögensgegenstandes selbst und seiner Eignung zu einer Verwendung im Geschäftsbetrieb der Gesellschaft. Hieraus leitet Kropff eine Zuordnungsvermutung ab: Gegenstände, die ihrer Art nach dem Anlagevermögen zugehören, sind dort grundsätzlich nur dann nicht auszuweisen, wenn die Gesellschaft ihre Absicht, sie nicht dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen zu lassen, überzeugend begründen kann. Entsprechendes gilt umgekehrt für Gegenstände, die ihrer Art nach dem Umlaufvermögen zugehören.

Die in der Art des Vermögensgegenstandes liegende oder abweichend begründete Zweckbestimmung des Vermögensgegenstandes ist

letztlich entscheidend für die Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen. Unerheblich ist es nach wohl zutreffender Ansicht, ob sich eine entsprechende Absicht verwirklichen läßt (ADS § 152, Tz. 3, anderer Auffassung BFH-Urteil vom 3. September 1959 IV 119/58 U, BStBl. III S. 423).

3. Hieraus leiten sich Überlegungen ab, in welcher Weise die Nutzung eines Vermögensgegenstandes dessen Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen beeinflusst. Schon definitionsgemäß läßt sich eine auf Dauer angelegte Nutzung ausschließen, die der Zweckbestimmung widerspricht. Ein Auseinanderfallen von Zweckbestimmung und Nutzung ist aber in folgenden Fällen möglich:

- a) Vorübergehende, von der Zweckbestimmung abweichende Nutzung

Eine vorübergehende, von der Zweckbestimmung abweichende Nutzung beeinflusst die Zuordnung eines Vermögensgegenstandes zu Anlage- oder Umlaufvermögen nicht, da § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG die Bestimmung zu dauerndem Dienen voraussetzt. So wurden von Wohnungsunternehmen beispielsweise zeitweise unverkäufliche, zum Verkauf bestimmte Eigentumswohnungen (Umlaufvermögen) zwischenvermietet, ohne daß eine Umbuchung ins Anlagevermögen erforderlich war.

- b) Sich ändernde Zweckbestimmung bei auslaufender Nutzung

Wird die bisherige Nutzung noch für eine gewisse Zeit beibehalten, obwohl sich die Zweckbestimmung geändert hat, so kann nach herrschender Meinung und Praxis, der zuzustimmen ist, — in Abweichung von den in Abschn. 2 erarbeitenden Grundsätzen — grundsätzlich zunächst noch die bisherige Zuordnung zum Anlage- oder Umlaufvermögen beibehalten werden (vgl. ADS § 152 Tz. 4; Husemann: Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung für Anlagegegenstände, Düsseldorf 1970, S. 82). Zu denken ist hier etwa an eine Maschine (Anlagevermögen), deren Ausscheiden aus dem Produktionsprozeß im kommenden Jahr beabsichtigt ist.

Würde dieser Ansicht nicht gefolgt, könnte keine Veräußerung von Vermögensgegenständen aus dem Anlagevermögen erfolgen, da jeder Veräußerung eine entsprechende Absicht vorausgehen muß, die zu einer Umgliederung des Vermögensgegenstandes führen würde. Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens im

Sinne von § 157 Abs. 1 Nr. II AktG könnten hieraus nie entstehen.

Auch der BFH teilt diese Auffassung und verlangt, daß in solchen Fällen zur Veräußerungsabsicht noch andere Umstände hinzutreten müssen, die eine andersartige Widmung erkennen lassen (zuletzt Urteil vom 26. November 1974 VIII R 61/62/73, BStBl. II 1975 S. 352).

4. Eine zum Zwecke der Veräußerung vorgenommene Aufteilung eines Vermögensgegenstandes (Aufteilung nach § 8 WEG, Parzellierung eines landwirtschaftlich genutzten Grundstücks) in mehrere zunächst weiterhin wie bisher zusammen genutzte Vermögensgegenstände ist u. E. in

ihrer Auswirkung auf die Bilanzierung in folgender Weise zu beurteilen: Die Aufteilung bzw. Parzellierung allein stellt noch keinen Grund dar, die Vermögensgegenstände vom Anlagevermögen ins Umlaufvermögen umzugliedern. Hierzu müssen noch andere Gründe hinzukommen. Wir sehen in der Parzellierung bzw. Aufteilung eine Marketingmaßnahme, die sich von ähnlichem verkaufsvorbereitendem Handeln nur dadurch unterscheidet, daß sie sich in einem Rechtsakt ausdrückt und vertreten die Auffassung, daß der Charakter der Vermögensgegenstände als Anlagevermögen durch diese Maßnahmen nicht beeinträchtigt wird. Damit kommt eine Umgliederung der Vermögensgegenstände noch nicht in Betracht."

Anlage 3

**Gutachtliche Stellungnahme des Bundesministers der Justiz zur Abgrenzung Anlagevermögen/
Umlaufvermögen**

- „1. Auszugehen ist von § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG, wonach beim Anlagevermögen nur die Gegenstände auszuweisen sind, die am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen.

Die Frage, ob es für die Zweckbestimmung eines bestimmten Vermögensgegenstandes in erster Linie auf objektive Momente oder auf die subjektive Willensrichtung des Bilanzierenden ankommt, wird nicht einheitlich beantwortet. Claussen (in Kölner Kommentar zum Aktiengesetz, § 125 Anm. 2) vertritt die subjektive Auffassung und stellt ausschließlich auf den Willen der Geschäftsleitung am Bilanzstichtag ab. Die wohl überwiegende Meinung im Schrifttum sieht das entscheidende Kriterium dagegen darin, ob ein Gegenstand objektiv — nach seiner betrieblichen Zweckbestimmung — dauernd dem Geschäftsbetrieb dienen soll (Kropff in Geßler/Hefermehl/Eckardt/Kropff, Aktiengesetz, § 152 Anm. 3 mit weiteren Nachweisen). Während der Bundesfinanzhof in dem von Ihnen erwähnten Urteil vom 26. November 1974 von der objektiven Auffassung ausgeht, hat der Bundesgerichtshof in einem Urteil vom 31. Oktober 1978 (KZR 5/77 — abgedruckt in „Die Wirtschaftsprüfung“ 1979 S. 158 ff. und in „Wertpapier-Mitteilungen“ 1979 S. 158 ff.) die Frage ausdrücklich offengelassen, ob der objektiven oder der subjektiven Auffassung der Vorzug zu geben sei.

2. Da § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG auf die Zweckbestimmung am Abschlußstichtag abstellt, kann es für die Einordnung eines Vermögensgegenstandes in das Anlagevermögen oder das Umlaufvermögen nicht allein darauf ankommen, mit welcher Zweckbestimmung der Bilanzierende den Gegenstand ursprünglich angeschafft oder hergestellt hat. Es kommt vielmehr grundsätzlich darauf an, ob der Gegenstand auch am Bilanzstichtag noch dazu bestimmt ist, dauernd dem Geschäftsbetrieb zu dienen. Vermögensgegenstände, deren Zweckbestimmung sich ändert, müssen daher auch in der Bilanz entsprechend anders eingeordnet werden.
3. Geht man von der subjektiven Auffassung bei der Ermittlung der Zweckbestimmung eines Vermögensgegenstandes aus, so wäre Ihre Frage dahin zu beantworten, daß es aus handelsrechtlicher Sicht geboten ist, ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens nicht erst im Augenblick der zum Zwecke der Veräußerung vorgenommenen rechtlichen Aufteilung in mehrere Wirtschaftsgüter, sondern bereits zu

dem Zeitpunkt, in dem der Beschluß, das Wirtschaftsgut aufzuteilen und zu veräußern, gefaßt wird, in das Umlaufvermögen zu überführen.

4. Ich halte die objektive Auslegung des § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG jedoch für angemessener, weil sie die Einordnung von Vermögensgegenständen auf eine nachvollziehbare und nachprüfbare Grundlage stellt und nicht allein auf die nach außen häufig nicht erkennbare subjektive Willensrichtung der maßgebenden Personen abstellt. Insbesondere bei der Beurteilung späterer Zweckänderungen bereits vorhandener Vermögensgegenstände erweist sich eine lupenrein durchgeführte subjektive Auffassung als unvereinbar sowohl mit dem Wortlaut als auch mit dem Sinn und Zweck der aktienrechtlichen Vorschriften über die Rechnungslegung. So setzt das Aktiengesetz, wenn es in § 157 Abs. 1 Nr. 11 für die Gewinn- und Verlustrechnung einen besonderen Posten unter anderem für Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens vorschreibt, als selbstverständlich voraus, daß nicht nur Gegenstände des Umlaufvermögens, sondern auch Gegenstände des Anlagevermögens veräußert werden können. Läßt man aber den Beschluß zur Veräußerung, der dem tatsächlichen Verkauf in aller Regel um einen mehr oder weniger langen Zeitraum vorhergehen wird, für die Überführung eines Gegenstandes aus dem Anlagevermögen in das Umlaufvermögen genügen, so wären Erträge aus dem Abgang von Gegenständen des Anlagevermögens schon rein begrifflich nahezu ausgeschlossen. Darüber hinaus wäre auch die Gefahr von Bilanzmanipulationen besonders groß, wenn man eine — in der Regel nicht näher nachprüfbare — Veräußerungsabsicht bereits genügen lassen wollte, um Gegenstände des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen zu überführen. Da regelmäßige Abschreibungen nur für Gegenstände des Anlagevermögens, nicht dagegen für das Umlaufvermögen vorgeschrieben sind, könnten angebliche Veräußerungsabsichten zum Vorwand genommen werden, notwendige Abschreibungen nicht mehr durchzuführen und damit die Vermögens- und Ertragslage unangemessen positiv darzustellen.
5. Geht man mit der hier vertretenen Ansicht von der objektiven Auslegung des § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG aus, so steht fest, daß die Veräußerungsabsicht für sich allein die Überführung eines Gegenstandes des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen noch nicht rechtfertigen

kann. Es fragt sich jedoch, was in diesem Falle noch zur Veräußerungsabsicht hinzukommen muß, um eine objektive Änderung der betrieblichen Zweckbestimmung zu bewirken. In diesem Zusammenhang könnte man daran denken, entweder auf die Beendigung der bisherigen betrieblichen Nutzung abzustellen oder aber bereits objektiv nach außen hervortretende Maßnahmen, die die Veräußerung vorbereiten sollen, genügen zu lassen.

6. Wollte man eine Änderung der betrieblichen Zweckbestimmung bereits dann annehmen, wenn irgendwelche Maßnahmen zur Vorbereitung der Veräußerung getroffen werden, so hätte dies wenig sachgerechte Konsequenzen. So müßte z. B. eine Maschine oder ein Kraftfahrzeug, deren betriebliche Nutzung von vornherein auf fünf Jahre festgelegt worden war, nach vier Jahren in das Umlaufvermögen überführt werden, wenn bereits ein Jahr vor dem in Aussicht genommenen Verkaufstermin damit begonnen wird, durch Inserate oder auf andere Weise einen Käufer zu suchen. Auch Aufteilungen von Hausgrundstücken in Eigentumswohnungen oder von unbebauten Grundstücken in kleinere Parzellen können zum Zwecke eines alsbaldigen Verkaufs oder für eine nur langfristig geplante Veräußerung oder sogar ohne feste Veräußerungsabsicht nur „für alle Fälle“ vorgenommen werden, damit man dann, wenn ein Verkauf sich einmal als notwendig erweisen sollte, die Veräußerung ohne unnötige Verzögerung durchführen kann. Es wäre sicher nicht angemessen, in allen diesen Fällen die betreffenden Vermögensgegenstände, auch wenn sie noch auf lange Zeit oder sogar für die gesamte ursprünglich in Aussicht genommene Dauer im Betriebsvermögen bleiben und weiterhin der bisherigen betrieblichen Nutzung dienen, aus dem Anlagevermögen in das Umlaufvermögen zu überführen. Wollte man aber darauf abstellen, ob die hinter den Vorbereitungshandlungen stehende Absicht der Geschäftsleitung auf eine alsbaldige oder spätere oder vielleicht sogar nur evtl. in Aussicht genommene Veräußerung gerichtet ist, so wäre man wiederum auf die Feststellung subjektiver häufig nach außen nicht hervortretender Momente angewiesen. Auch hier wäre

dann eine Bilanzmanipulation besonders leicht möglich. Wollte man Maßnahmen zur Vorbereitung einer Veräußerung bereits genügen lassen, um einen Gegenstand des Anlagevermögens in das Umlaufvermögen umzubuchen, so würde sich auch die Frage stellen, von welchem Zeitpunkt an ein später etwa gefaßter Beschluß, den Gegenstand doch nicht zu veräußern, sondern weiter betrieblich zu nutzen, zu einer Rückübertragung des Gegenstandes in das Anlagevermögen führen müßte. Diese Frage wäre im Falle verkaufsvorbereitender Inserate vielleicht noch nach objektiven Kriterien zu klären; bei einer Aufteilung von Grundstücken in Parzellen oder Eigentumswohnungen bliebe jedoch erneut nichts anderes übrig, als allein auf die Willensrichtung der Geschäftsleitung abzustellen.

7. Nach alledem kann im Interesse der notwendigen objektiven Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit bilanzieller Zuordnungen für die Einordnung eines Gegenstandes in das Anlagevermögen oder in das Umlaufvermögen nicht darauf abgestellt werden, ob eine Veräußerungsabsicht vorliegt oder ob bereits — letztlich unverbindlich — Veräußerungsvorbereitungen getroffen wurden. Ein Gegenstand scheidet vielmehr erst dann aus dem Anlagevermögen aus, wenn er dem Geschäftsbetrieb nicht mehr in der bisherigen Weise dient, d. h. wenn seine bisherige betriebliche Nutzung endgültig eingestellt wird. Dieses Ergebnis entspricht der von Adler/Düring/Schmaltz (§ 152 AktG — Tz. 4) vertretenen Ansicht, auf die der Bundesfinanzhof sich in dem von Ihnen erwähnten Urteil vom 26. November 1974 m. E. zu Unrecht beruft.
8. Die von Ihnen gestellte Frage kann ich somit dahin beantworten, daß es aus handelsrechtlicher Sicht nach der von mir für richtig gehaltenen objektiven Auslegung des § 152 Abs. 1 Satz 1 AktG weder zulässig noch geboten ist, ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens trotz gleichbleibender betrieblicher Nutzung allein wegen der zum Zwecke der Veräußerung vorgenommenen rechtlichen Aufteilung in mehrere Wirtschaftsgüter in das Umlaufvermögen zu überführen.“

Anlage 4

Der Bundesminister der Finanzen
Gesch.-Z.: IV B 2 — S 2170 — 73/79

5300 Bonn, den 29. Oktober 1979

Finanzminister (-senatoren) der Länder

Nachrichtlich:

Vertretungen der Länder beim Bund

Bundesamt für Finanzen
5300 Bonn

Betr.: Abgrenzung von Anlagevermögen und Umlaufvermögen bei Parzellierung von Grundstücken und Aufteilung von Gebäuden in Eigentumswohnungen

Bezug: Besprechung mit den Einkommensteuerreferenten der obersten Finanzbehörden der Länder vom 29. bis 31. August 1979 (ESt V/79) — Punkt 10 a der Tagesordnung

Zur Frage der Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen in Fällen der Parzellierung von Grundstücken und der Aufteilung von Gebäuden in Eigentumswohnungen wird unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

Als Anlagevermögen sind nur die Gegenstände auszuweisen, die am Abschlußstichtag bestimmt sind, dauernd dem Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu dienen (vgl. § 152 Abs. 1 Satz 1 des Aktiengesetzes). Nach gutachtlichen Äußerungen des Bundesministers der Justiz und des Instituts der Wirtschaftsprüfer führt die Parzellierung von zum Anlagevermögen gehörendem Grund und Boden in Fällen, in denen der Grund und Boden bis zur Veräußerung wie bisher genutzt wird, nicht dazu, daß die parzellierten Flächen ihren Charakter als Anlagevermögen verlieren und Umlaufvermögen werden, und zwar auch dann nicht, wenn die Parzellierung in Veräußerungsabsicht erfolgt. Die handelsrechtliche Abgrenzung des Anlagevermögens vom Umlaufvermögen ist auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend (vgl. BFH-Urteile vom 13. Januar 1972, BStBl. II S. 744 und vom 29. November 1972, BStBl. 1973 II S. 148).

In den o. a. Fällen ist deshalb davon auszugehen, daß die parzellierten Flächen auch im Zeitpunkt der Veräußerung zum Anlagevermögen gehören. Das gilt auch, wenn es sich um Grundstücke handelt, die zu einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb gehören.

Durch die Parzellierung wird ein Grundstück rechtlich in kleinere Wirtschaftsgüter aufgeteilt. Um eine solche Aufteilung handelt es sich auch, wenn der Eigentümer eines zum Anlagevermögen gehö-

renden Grundstücks das Eigentum an dem Grundstück gemäß § 8 des Wohnungseigentumsgesetzes (WEG) in der Weise teilt, daß mit jedem Anteil das Sondereigentum an einer bestimmten Wohnung verbunden ist (Aufteilung in Eigentumswohnungen.) In den o. a. gutachtlichen Äußerungen wird deshalb die Auffassung vertreten, daß auch die in Veräußerungsabsicht erfolgende Aufteilung eines bebauten Grundstücks in Eigentumswohnungen gemäß § 8 WEG in Fällen, in denen bis zur Veräußerung die bisherige Nutzung nicht geändert wird, die Eigentumswohnungen nicht zum Umlaufvermögen macht. Dem Bundesfinanzhof soll Gelegenheit gegeben werden, seine im Urteil vom 26. November 1974 (BStBl. 1975 II S. 353) vertretene abweichende Auffassung zu überprüfen; bis auf weiteres ist davon auszugehen, daß in den o. a. Fällen die Eigentumswohnungen auch noch im Zeitpunkt der Veräußerung zum Anlagevermögen gehören.

Bei Anwendung des § 6 b EStG oder des § 6 c EStG auf Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken oder Eigentumswohnungen, die in den o. a. Fällen durch Aufteilung entstanden sind, beginnt die 6-Jahresfrist des § 6 b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG mit der Zuführung des ungeteilten Wirtschaftsguts zum Anlagevermögen.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I *) veröffentlicht.

Im Auftrag

Dr. Koch

*) BStBl. 1979 I Seite 639

Die obersten Finanzbehörden der Länder haben gleichlautende Erlasse herausgegeben.

Anlage 5

Bayer. Staatsministerium der Finanzen 15. Oktober 1976 31 — S 2240 — 1/8 — 63 458 *)

Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb bei der Veräußerung von Grundstücken

Für die Abgrenzung zwischen privater Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb bei der Veräußerung von Grundstücken gilt folgendes:

Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken des Privatvermögens unterliegen nur dann der ESt, wenn die Voraussetzungen eines Spekulationsgeschäfts nach § 23 EStG erfüllt sind. Handelt es sich bei den Grundstücksgeschäften dagegen um einen Gewerbebetrieb, so besteht sowohl ESt- als auch GewSt-Pflicht.

1. Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebs

Bei der Frage, ob die Veräußerung von Grundstücken (unbebauten Grundstücken, Gebäuden, Eigentumswohnungen, Teileigentum an Geschäftsräumen usw.) als Gewerbebetrieb anzusehen ist, ist von folgenden Grundsätzen auszugehen:

1.1 Allgemeines

Die Annahme eines Gewerbebetriebes erfordert eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnabsicht unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 1 GewStDV, Abschn. 15 Abs. 1 GewStR).

1.2 Nachhaltigkeit

Nachhaltig ist eine Tätigkeit, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Es muß daher eine Mehrzahl von Einzelhandlungen auf dem Gebiet der wirtschaftlichen Betätigung vorliegen oder in der Zukunft zu erwarten sein. Diese Voraussetzung ist auch dann erfüllt, wenn eine Tätigkeit auf einem einmaligen Entschluß beruht, ihre Durchführung aber mehrere Handlungen erfordert. Wird demnach ein einzelnes Bauvorhaben mit mehreren selbständigen Veräußerungsobjekten (z. B. Einfamilienhäuser, Eigentumswohnungen) auf Grund eines einmaligen Entschlusses im Zusammenhang abgewickelt, so handelt es sich bereits wegen der Zahl der erforderlichen Einzelhandlungen um eine nachhaltige Tätigkeit, selbst wenn darüber hinaus keine Wiederholungsabsicht besteht (vgl. Rechtsprechungsnachweise in Abschn. 12 Abs. 2 GewStR).

1.3 Gewinnabsicht

Sind bei Grundstücksveräußerungen die übrigen Merkmale eines Gewerbebetriebes erfüllt, so ist

regelmäßig auch die Gewinnabsicht vorhanden. Sie liegt vor, wenn durch die Betätigung ein wirtschaftlicher Vorteil angestrebt wird. Als wirtschaftlicher Vorteil ist auch die Ausnutzung der Steuervergünstigung des § 7 b EStG anzusehen (vgl. BFH-Beschluß vom 17. Januar 1972, BStBl. II Seite 700).

1.4 Abgrenzung zur Vermögensverwaltung Vorbemerkung:

Es sind im wesentlichen die beiden folgenden Fallgruppen zu unterscheiden:

- a) Der vorhandene Grundstücksbestand ist zur langfristigen Erhaltung bestimmt und wird durch Fruchtziehung genutzt. Wird aus dem Grundstücksbestand gelegentlich ein einzelnes Grundstück veräußert oder wird nach langfristiger Nutzung durch Fruchtziehung der gesamte Grundbesitz aufgegeben, so gehören die Veräußerungsgeschäfte — von Ausnahmen abgesehen (vgl. z. B. RdNr. 1.4.1) — noch zum Bereich der privaten Vermögensverwaltung.
- b) Beim Erwerb und der Veräußerung von Grundstücken tritt die Ausnutzung der Vermögenssubstanz durch Umschichtung entscheidend in den Vordergrund. Grundstücksgeschäfte dieser Art stellen in der Regel einen sog. gewerblichen Grundstückshandel dar (vgl. Abschn. 15 Abs. 1 GewStR).

Bei der steuerlichen Beurteilung sind die einzelnen Tatbestandsmerkmale jeweils in ihrer Gesamtheit zu würdigen. Sprechen einzelne Gesichtspunkte besonders deutlich für das Vorliegen eines Gewerbebetriebes, so ist es unerheblich, wenn andere Merkmale dafür weniger stark ausgeprägt sind. Maßgebend ist stets das Gesamtbild des einzelnen Falles.

Dabei sind die folgenden Tatbestandsmerkmale von besonderer Bedeutung:

1.4.1 Zeitlicher Zusammenhang zwischen Grundstückserwerb und Grundstücksveräußerung

Werden Grundstücke veräußert, die während einer **langen Zeitdauer (im allgemeinen 10 Jahre) im Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung durch Fruchtziehung (Eigennutzung, Vermietung) genutzt** wurden, so liegt ein Gewerbebetrieb nicht vor, wenn die bei der **Veräußerung** entfaltete Tätigkeit auf die für den **reinen Verkauf der Grundstücke** erforderlichen Maßnahmen **beschränkt** bleibt (vgl. hierzu RdNr. 1.4.1.1 und 1.4.1.2). Es handelt sich dann lediglich um die Beendigung der vermögensverwaltenden Tätigkeit. Die große Zahl der Verkäufe vermag in solchen Fällen für sich allein die Annahme eines Gewerbebetriebes nicht zu begründen (vgl. BFH-Urteile vom 22. Oktober 1969, BStBl. 1970 II Seite 61 und 29. März 1973, BStBl. II Seite 661).

Bei Grundstücken, die durch **Erbfolge** oder vorweggenommene Erbfolge auf den Grundstücksveräußerer übergegangen sind, bestehen keine Bedenken,

*) In den übrigen Bundesländern sind gleichlautende Verfügungen der Oberfinanzdirektion herausgegeben worden.

die Besitzdauer des Rechtsvorgängers wie eine eigene Besitzzeit des Veräußerers zu werten. Im Urteil vom 20. Dezember 1963, BStBl. 1964 III Seite 137, hat der BFH die Annahme eines Gewerbebetriebs ebenfalls damit begründet, daß die Steuerpflichtigen außer geerbten auch zugekaufte Grundstücke veräußert haben.

Stehen die **Ankäufe und Verkäufe mehrerer Grundstücke in einem engeren zeitlichen Zusammenhang**, so ist dies ein Beweisanzeichen dafür, daß der Bereich der Vermögensverwaltung überschritten ist und die Ausnutzung der Vermögenssubstanz **durch Umschichtung** in den Vordergrund tritt. Als enger zeitlicher Zusammenhang kann im allgemeinen eine Zeitspanne von fünf Jahren angesehen werden (vgl. BFH-Urteile vom 20. Dezember 1963, BStBl. 1964, Seite 137, 17. Januar 1973, BStBl. II Seite 260 und 29. März 1973, BStBl. II Seite 661).

Es kommt dabei nicht darauf an, ob schon beim Grundstückserwerb eine Weiterveräußerungsabsicht bestanden hat (vgl. BFH-Urteile vom 15. Dezember 1971, BStBl. 1972, II Seite 279 und 29. März 1973, BStBl. II Seite 682).

1.4.1.1 Verwertungsmaßnahmen beim Verkauf unbebauter Grundstücke

Beim Verkauf unbebauter Grundstücke ist die bloße **Parzellierung** noch als eine zur Verwertung des Grundbesitzes notwendige und übliche Maßnahme zu betrachten. Sie führt daher für sich allein ohne Rücksicht auf die Zahl der Verkäufe nicht zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels, wenn sich die Grundstücke schon während einer **längeren Zeitdauer im Besitz des Steuerpflichtigen** befunden haben. Für Grundbesitz, der im Privatvermögen gehalten wurde, gelten insoweit die gleichen Grundsätze wie für Grundbesitz im Rahmen eines landwirtschaftlichen Betriebsvermögens (BFH-Urteil vom 7. Februar 1973, BStBl. II Seite 642).

Greift der Steuerpflichtige jedoch über die bloße Parzellierung hinaus, indem er an der **Erschließung und Baureifmachung des Geländes aktiv mitwirkt**, so entsteht durch diese Tätigkeit ein Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 29. August 1973, BStBl. 1974 II Seite 6, mit weiteren Urteilszitaten).

1.4.1.2 Verwertungsmaßnahmen beim Verkauf bebauter Grundstücke

Wird unbebaut erworbener Grundbesitz ganz oder teilweise bebaut und werden dann erst die einzelnen Objekte veräußert, so ist die **Bebauung** als eine zusätzliche, über die bloße Grundstücksverwertung hinausgehende Maßnahme zu betrachten (BFH-Urteil vom 29. März 1973, BStBl. II Seite 682). In diesen Fällen ist schon allein der **zeitliche Zusammenhang zwischen der Bebauung** und den Veräußerungsgeschäften geeignet, einen gewerblichen Grundstückshandel zu begründen, auch wenn der Erwerb des Grund und Bodens lange Zeit zurückliegt.

Veräußert ein Steuerpflichtiger langjährigen Althausbesitz als Eigentumswohnungen, so ist darin

lediglich die Beendigung der vermögensverwaltenden Tätigkeit zu erblicken. In Fällen, in denen der Althausbesitz innerhalb der letzten fünf Jahre entgeltlich erworben und dann in Eigentumswohnungen aufgeteilt wurde, um diese an verschiedene Erwerber einzeln zu veräußern, spricht der zeitliche Zusammenhang für das Vorliegen eines Gewerbebetriebs.

1.4.2 Zahl der verkauften Objekte

Eine über die Vermögensverwaltung hinausgehende Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr setzt auch voraus, daß sich der Steuerpflichtige mit seinen Verkaufshandlungen an den **allgemeinen Grundstücksmarkt wendet** (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1971, BStBl. 1972 II Seite 291). Diese Voraussetzung wird um so **eher** erfüllt sein, je **größer die Zahl** der an verschiedene Erwerber verkauften Objekte ist. Richtet sich die Tätigkeit nur auf den Verkauf **eines oder einiger Grundstücke**, so kann darin noch eine Betätigung im Rahmen der Vermögensverwaltung erblickt werden (BFH-Urteil vom 7. April 1967, BStBl. III Seite 467).

Auf die Größe der Verkaufsobjekte kommt es demgegenüber im allgemeinen nicht an. Wird ein Haus mit einer Vielzahl von Wohnungen an einen **einzigsten Erwerber** veräußert, so ist in der Regel eine gewerbliche Betätigung nicht anzunehmen (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1971, BStBl. 1972 II Seite 291).

In den vom BFH entschiedenen Urteilsfällen, in denen ein gewerblicher Grundstückshandel bejaht worden ist, handelte es sich um die aus folgender Aufstellung ersichtliche **Zahl** von Verkaufsobjekten:

Lfd. Nr.	BStBl.	Zahl der Objekte
1.	1967 III Seite 337	41 Eigentumswohnungen
2.	1967 III Seite 467	73 Kaufeigenheime
3.	1967 III Seite 690	18 Eigentumswohnungen
4.	1969 II Seite 236	24 Bauplätze
5.	1969 II Seite 483	22 Bauplätze
6.	1969 II Seite 578	25 Kaufeigenheime
7.	1970 II Seite 61	41 Bauplätze
8.	1972 II Seite 279	34 Eigentumswohnungen
9.	1972 II Seite 291	4 Einfamilienhäuser
10.	1972 II Seite 360	42 Eigentumswohnungen
11.	1973 II Seite 239	13 Bauplätze
12.	1973 II Seite 260	4 Reihenhäuser und 8 Eigentumswohnungen

Lfd. Nr.	BStBl.	Zahl der Objekte
13.	1973 II Seite 661	4 Grundstücke, teils bebaut
14.	1973 II Seite 682	12 Bauplätze 2 Eigentumswohnungen 2 Einfamilienhäuser
15.	1974 II Seite 6	9 Bauplätze und 1 nicht vermessene Teilfläche.

Die unter den Ziffern 9 und 13 genannten Entscheidungen können nicht verallgemeinert werden. Es ist zu berücksichtigen, daß die Veräußerer **Architekt** bzw. **Bauunternehmer** waren. Der BFH hat im Fall des Bauunternehmers ausdrücklich darauf abgehoben, daß der Zusammenhang der Grundstücksgeschäfte mit dem Beruf des Steuerpflichtigen bei der steuerlichen Beurteilung mit ins Gewicht falle.

Werden nicht mehr als sechs Objekte veräußert, ist im allgemeinen davon auszugehen, das kein gewerblicher Grundstückshandel vorliegt. Dabei ist auf Veräußerungen innerhalb der letzten acht Jahre abzustellen. Bei **Personengesellschaften** kommt es auf die Zahl der von der Gesellschaft insgesamt veräußerten Objekte an. Der Umstand, daß an der Gesellschaft mehrere Personen beteiligt sind, rechtfertigt es nicht, bei der Zahl der veräußerten Objekte andere Maßstäbe anzulegen als bei einer Einzelperson.

Werden mehr als sechs Objekte veräußert, so ist nach den übrigen Gesichtspunkten zu entscheiden, ob gewerblicher Grundstückshandel vorliegt.

1.4.3 Intensität der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Die **Intensität** der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr wird in erster Linie durch die **Zahl** der an **verschiedene** Erwerber verkauften Objekte bestimmt. Darüber hinaus spielt aber die Art der Objekte und die Marktlage eine wichtige Rolle. Es ist daher denkbar, daß ein Steuerpflichtiger, mit sehr wenigen, aber schwer verkäuflichen Objekten durch sein Hervortreten am Grundstücksmarkt den Bereich der Vermögensverwaltung überschreitet, während ein anderer Steuerpflichtiger trotz einer etwas höheren Zahl sehr leicht verkäuflicher Objekte sich noch im Rahmen der Vermögensverwaltung hält.

Die Intensität der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr zeigt sich vor allem an den beim Verkauf ergriffenen **Werbemaßnahmen**, wie z. B. Anzeigen, Drucken von Prospekten, Einschaltung eines Maklers und der Zahl mit Kaufinteressenten geführten Verhandlungen (BFH-Urteil vom 16. Februar 1967, BStBl. III Seite 337). Außerdem läßt auch die Zeitdauer, innerhalb der die Verkäufe abgewickelt wurden, einen Schluß darauf zu, ob der Bereich der Vermögensverwaltung überschritten ist (BFH-Urteile vom 15. Dezember 1971,

BStBl. 1972 II Seite 279 und 2. November 1971, BStBl. 1972 II Seite 360).

Es ist im übrigen unerheblich, ob der Steuerpflichtige die Werbemaßnahmen und Verkaufsverhandlungen selbst durchführt oder einem Makler oder Baubetreuungsunternehmen überträgt. Für die steuerliche Beurteilung genügt es, daß diese Tätigkeiten für Rechnung des Steuerpflichtigen ausgeübt werden (BFH-Urteil vom 17. Januar 1973, BStBl. II Seite 260). Aus diesem Grund ist ein **Gewerbebetrieb** auch dann gegeben, wenn im sog. Baupatenverfahren im Namen, im Auftrag und für Rechnung der **Grundeigentümer (Baupaten)** durch ein Betreuungsunternehmen eine größere Zahl von Kaufeigenheimen zu dem Zweck errichtet wird, die Eigenheime an Kaufanwärter zu vermieten und nach Ablauf einer gewissen Zeit an sie zu veräußern (BFH-Urteil vom 7. April 1967, BStBl. III Seite 467).

1.4.4 Zusammenhang der Grundstücksgeschäfte mit sonstiger gewerblicher oder selbständiger Tätigkeit des Steuerpflichtigen

Ubt der Steuerpflichtige eine gewerbliche oder selbständige Tätigkeit aus, die ihm bei Grundstücksgeschäften zugute kommt (z. B. Architekt, Bauunternehmer, Makler), so spricht eine **gewisse Vermutung** dafür, daß die Grundstücksgeschäfte entweder einen eigenständigen Gewerbebetrieb bilden oder — abgesehen vom Fall des Architekten — zum hauptberuflich ausgeübten Gewerbebetrieb gehören (BFH-Urteile vom 29. März 1973, BStBl. II Seite 661, 25. Juni 1975, BStBl. II Seite 850 und 23. Oktober 1975, BStBl. 1976 II Seite 152).

1.4.5 Motiv der Veräußerung und Verwendung der Veräußerungserlöse

Für die steuerliche Beurteilung ist es unerheblich, aus welchem Motiv der Steuerpflichtige bei der Grundstücksveräußerung handelt und wofür er den Erlös verwendet, auch wenn er sich in einer Zwangslage befindet, weil er den erzielten Veräußerungserlös dringend für Investitionen oder zur Schuldentilgung in seinem Betrieb benötigt, rechtfertigt dies keine Abweichung von den allgemein gültigen Rechtsgrundsätzen (BFH-Urteile vom 5. Dezember 1968, BStBl. 1969 II Seite 236, 13. März 1969, BStBl. II Seite 483 und 15. Dezember 1971, BStBl. 1972 II Seite 279).

Das BFH-Urteil vom 17. Dezember 1970, BStBl. 1971 II Seite 456, in dem bei der steuerlichen Beurteilung zu Gunsten eines Landwirts berücksichtigt wurde, daß er zum Verkauf von Grundstücken als Bauland gezwungen war, um seinen Aussiedlerhof zu finanzieren, und daß er bei der Erschließung des Baulands zwangsläufig mitwirken mußte, weil sich das Gelände geschlossen nicht verkaufen ließ und die Gemeinde zur Erstellung eines Bebauungsplans nicht bereit war, stellt einen besonders gelagerten Ausnahmefall dar, der nicht verallgemeinert werden darf. Die Tatsache, daß es sich hier um einen Sonderfall handelt, hat der BFH in dem späteren Urteil vom 7. Februar 1973, BStBl. II Seite 642, selbst hervorgehoben.

2. Gewinnermittlung und Einkommensteuertarif

2.1 Beginn des gewerblichen Grundstückshandels

Einkommensteuerlich ist als Beginn des gewerblichen Grundstückshandels regelmäßig der Zeitpunkt anzusehen, in dem der Steuerpflichtige mit Tätigkeiten beginnt, die nach ihrer Zweckbestimmung der Vorbereitung der Grundstücksgeschäfte dienen. Auf Grund der Verhältnisse des Einzelfalls ist deshalb zu prüfen, ob sich die veräußerten Grundstücke schon seit dem Erwerb im Betriebsvermögen befunden haben oder ob sie steuerlich zunächst zum Privatvermögen gehörten und erst später — z. B. bei der Baureifmachung oder Bebauung — in das gewerbliche Betriebsvermögen aufgenommen wurden. Erfolgt die Aufnahme in das Betriebsvermögen erst zu einem späteren Zeitpunkt, so ist die Einlage mit dem Teilwert zu bewerten; sie ist jedoch höchstens mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, wenn das zugeführte Wirtschaftsgut innerhalb der letzten drei Jahre vor dem Zeitpunkt der Zuführung angeschafft oder hergestellt worden ist (§ 6 Abs. 1 Ziff. 5 EStG). Grund und Gebäude sind hierbei als selbständige Wirtschaftsgüter getrennt zu behandeln (vgl. hierzu auch Urteil des FG München vom 14. Mai 1968, EFG Seite 428).

Teilwert ist nach Lage des Falles der Betrag, den ein gedachter gewerblicher Grundstückshändler (Grundstücksunternehmer, Makler usw.) als Einkaufspreis zu zahlen bereit wäre. Es wird sich also in der Regel um einen Betrag handeln, der unter dem im Zeitpunkt der Einlage erzielbaren Veräußerungspreis liegt, weil der gedachte gewerbliche Grundstückshändler seine Handelsspanne berücksichtigen würde.

Wegen der Überführung von Grundstücken aus einem land- und fortwirtschaftlichen Betrieb in ein gewerbliches Betriebsvermögen wird auf Abschn. 13a Abs. 1 EStR 1975 hingewiesen.

Für den Beginn der Gewerbesteuerpflicht gilt Abschn. 21 Abs. 1 GewStR.

2.2 Anwendung des § 6b EStG

Bei gewerblichem Grundstückshandel ist die Vorschrift des § 6b EStG nicht anwendbar, da sie nur den Verkauf von Grundstücken des Anlagevermögens unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt. Beim gewerblichen Grundstückshandel bilden die Grundstücke stets Umlaufvermögen (vgl. das BFH-Urteil vom 26. November 1974, BStBl. 1975 II Seite 352).

2.3 Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe i. S. von § 16 EStG

Beim gewerblichen Grundstückshandel stellen die Verkäufe der einzelnen Objekte laufende Geschäftsvorfälle dar. Eine begünstigte Betriebsaufgabe i. S. des § 16 EStG mit der Folge, daß der Aufgabegewinn nach Abschn. 40 Abs. 1 Ziff. 1 GewStR auch gewerbesteuerfrei bliebe, kann daher nicht anerkannt werden (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 1971, BStBl. 1972 II Seite 291).

Eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe liegt dagegen vor, wenn ein Steuerpflichtiger, der sich als gewerblicher Grundstückshändler betätigte, seinen Betrieb mit dem vorhandenen Grundstücksbestand im Ganzen veräußert oder in das Privatvermögen überführt.