

GmbH-Steuerrecht

- Errichtungsfall (B): Errichten - Halten - Verkaufen
- Unterfall (Ba): Die eigentliche Halteperiode entfällt, daher Verkauf sofort nach Errichtung.
- Modernisierungsfall (C): Kaufen/Errichten - Halten - Modernisieren - Verkaufen
- Unterfall (Ca): Die Modernisierung überschreitet „Schönheitsreparaturen“ und ist „grundlegend“.
- Unterfall (Cb): Die eigentliche Halteperiode entfällt.
- Erschließungsfall (D): Kaufen - Halten - Erschließen - Verkaufen

Zu Frage 2: Alle Fallgruppen enden mit einem Verkauf. Alle Verkäufe können eine Objektzählung verursachen - oder auch nicht. Ob ein Objekt zählt, hängt von zeitlichen Umständen ab. Dafür sind zwei zeitliche Erfassungen - genauer **zwei verschiedene Zeiträume** - relevant.

1. Zeitspanne

Zunächst ist bezüglich des potentiellen Zählobjektes eine Zeitspanne bis zu dessen Verkauf zu beobachten (**individuelle Zeitspanne**). Sie beginnt in den Fallgruppen jeweils mit der Phase Kauf bzw. Errichtung. Zuungunsten des Steuerpflichtigen beginnt diese Zeitspanne in Unterfall (Ca) erst mit Beendigung der Modernisierungsarbeiten.

Dauert die individuelle Zeitspanne nicht länger als fünf Jahre, kommt es grundsätzlich zur Einbeziehung des Verkaufs in die Objektzählung, denn in diesem Fünf-Jahres-Zeitraum ist die Vermutung (es handelt sich nicht um eine unwiderlegbare Fiktion), daß der Kauf bzw. die Errichtung mit der Absicht des baldigen Verkaufs erfolgte (bedingte Verkaufsabsicht), nahezu nicht widerlegbar. Wird eine individuelle Zeitspanne von mehr als zehn Jahren gemessen, so gilt gerade das Gegenteil. Es kommt grundsätzlich nicht zur Objektzählung.

Nur wenn die individuelle Zeitspanne zwischen fünf und zehn Jahren beträgt, ist es schwierig zu entscheiden, ob die Finanzverwaltung einen „Treffer“ über eine Objektzählung erzielt hat. Eine Qualifikation kann nur einzelfallabhängig getroffen werden. Dabei ist die Vorgabe zu beachten, daß ohne besondere Umstände keine Objektzählung stattfindet. Besondere Umstände können aber bereits die planmäßige Vermeidung einer Zählung im Fünf-Jahres-Zeitraum oder - in der Praxis sehr bedeutend - ein branchennaher Beruf (z. B. Architekt, Bauunternehmer, Bauingenieur, Baubetreuer etc.) sein.

2. Zeitspanne

Neben der individuellen Zeitspanne ist ein Zeitraum maßgebend, der die Objektzählungen selbst beobachtet (**kollektive Zeitspanne**). Sie beträgt grundsätzlich fünf Jahre. Sie ist aber kein starrer Zeitrahmen, so daß auch Zähl-

objekte *außerhalb*, aber *nahe* der fünfjährigen kollektiven Zeitspanne mit zu erfassen sind.

Wenn die Drei-Objekte-Grenze üblicherweise so aufgefaßt wird, daß drei Verkäufe innerhalb eines Fünf-Jahres-Zeitraumes die Grenze der Vermögensverwaltung noch nicht übersteigen, dann beziehen sich diese fünf Jahre ausschließlich auf diese kollektive Zeitspanne. Die kollektive Zeitspanne (im Grundsatz fünf Jahre) ist mit der individuellen Zeitspanne (im Grundsatz fünf Jahre, möglicherweise fünf bis zehn Jahre) durch die Objektzählungen verknüpft.

Beraterhinweis: Dadurch entsteht nun ein insgesamt zu betrachtender Zeitraum, der regelmäßig fünf Jahre deutlich übersteigt. Betragen die individuellen Zeitspannen sämtlicher Zählobjekte **fünf Jahre**, so kann der insgesamt zu betrachtende Zeitraum zehn Jahre betragen. Dieser kann auf fünfzehn Jahre ausgeweitet werden, wenn bei einem Zählobjekt die individuelle Zeitspanne zwischen fünf und zehn Jahren betragen hat.

Damit ist festzustellen, daß alle Objekte, die wegen der individuellen Zeitspanne zählen, auf die Drei-Objekte-Grenze angerechnet werden. In der kollektiven Zeitspanne dürfen höchstens drei Zählobjekte zusammentreffen, wenn die Drei-Objekte-Grenze eingehalten werden soll.

Zu Frage 3: Es kann nicht abschließend beurteilt werden, welche Fallgruppen **von der Drei-Objekte-Grenze ausgenommen** sind. Im „Verdacht“ stehen der Erschließungsfall sowie die Unterfälle (Ba) und (Cb).³

Wenn die Drei-Objekte-Grenze nicht gilt, sind zwar alle o. g. positiven Merkmale erforderlich, damit ein Veräußerungsgewinn im Rahmen gewerblicher Einkünfte erfaßt werden kann. Es ist aber grundsätzlich davon auszugehen, daß bereits *ein* Objektverkauf ausreicht, gewerbliche Einkünfte zu erzielen. Für diese Fälle soll charakteristisch sein, daß sich der Steuerpflichtige in erheblichem Umfang (substanz-)wertschöpfend engagiert und dies in keiner Weise mehr in Einklang zu bringen ist mit einer reinen Vermögensverwaltung, für die überwiegend Fruchtziehung und gelegentlicher Umschlag der Vermögenssubstanz prägend sind.

Diese Argumentation ist durchaus nicht von der Hand zu weisen. Bei den verdächtigen Unterfällen (Ba) und (Cb) fehlt die „eigentliche Halteperiode“, die aber gerade für die Vermögensverwaltung charakteristisch ist. Im Erschließungsfall fehlt die eigentliche Halteperiode nicht, sie geht aber den Erschließungsmaßnahmen voraus. Zwischen den wertschöpfenden Erschließungsmaßnahmen und dem Verkauf liegt eben keine eigentliche Halteperiode. Daher nähern sich der Erschließungsfall (D) und der Unterfall (Ba) an. Aus Sicht des Baufortschritts laufen der Erschließungsfall (D) sowie der Unterfall (Ba) unmittelbar nacheinander ab.

Beraterhinweis: In der Beratungspraxis ist deshalb zu empfehlen, die hier als „verdächtig“ bezeichneten Fallgruppen als Ausnahmen von der Drei-Objekte-Grenze zu betrachten. Dies wird auch folgend unterstellt.

Zu Frage 4: Das Zusammentreffen von Zählobjekten aus verschiedenen Fallgruppen dürfte keine Qualifikationschwierigkeiten bereiten, wenn für die betroffenen Fall-

³ Der GrS könnte demnächst zu einer Klärung beitragen, vgl. Vorlagebeschluß BFH v. 29.10.1997 - X R 183/96, DStR 1998, 367 ff.

GmbH-Steuerrecht

gruppen sämtlich die Drei-Objekte-Grenze gilt. **Alle Zähl-objekte** gehören dann in einen „Topf“. Es existiert nicht für jede Fallgruppe eine eigene Drei-Objekte-Grenze.

In der Beratungspraxis ist aber von besonderem Interesse, wie Konstellationen zu qualifizieren sind, in denen eine Fallgruppe belegt ist, für die die Drei-Objekte-Grenze *nicht* gilt und zusätzlich in den „normalen“ Fallgruppen bis zu drei Zählobjekte festzustellen sind. Ausgangspunkt für eine Beurteilung muß der Grundsatz sein, daß auch bei einem Einzelunternehmen in der Grundstücksbranche (Bauträger, Bauunternehmer, Grundstückshändler) dem Einzelunternehmer ein Bereich verbleiben muß, in dem er private Vermögensverwaltung betreiben kann. Bei Abgrenzungsschwierigkeiten trägt aber der Einzelunternehmer die Beweislast.

Sobald eine Fallgruppe belegt wird, für die **die Drei-Objekte-Grenze nicht gilt**, wird die Finanzverwaltung stets argumentieren, die Grenze der privaten Vermögensverwaltung sei überschritten, so daß unabhängig von der Fallgruppe alle Zählobjekte unmittelbar einem Grundstückshandel zuzurechnen wären. Nur Objekte, die deshalb keine Zählobjekte sind, weil die individuell gemessene Zeitspanne zehn Jahre überschreitet, verbleiben im Bereich der privaten Vermögensverwaltung. Dies würde bedeuten, daß durch ein Objekt in einer Fallgruppe, für die die Drei-Objekte-Grenze nicht gilt, für fünf Jahre vor sowie für fünf Jahre nach der Objektrealisation die Drei-Objekte-Grenze bereits als überschritten angesehen werden müßte.

Beraterhinweis: Gegen diese zu befürchtende Argumentation ist einzuwenden, daß immer dann, wenn die Drei-Objekte-Grenze nicht gilt, der realisierte Sachverhalt mit privater Vermögensverwaltung in keiner Weise in Verbindung gebracht werden kann. Er ist gerade nicht im Grenzgebiet zwischen privater Vermögensverwaltung und Grundstückshandel angesiedelt, sondern originär gewerblich. Dies wird auch dadurch deutlich, daß es für diese Sachverhalte ausgeschlossen ist, von der Vermögensverwaltung in die Gewerblichkeit hineinzuwachsen. Die Drei-Objekte-Grenze markiert aber die Wachstumsgrenze der reinen Vermögensverwaltung. Bei natürlichen Personen infizieren originär gewerbliche Einkünfte nicht die privaten vermögensverwaltenden, solange eine Trennung möglich ist. Daher gilt m. E. die Drei-Objekte-Grenze auch neben solchen Objekten, deren Realisierung gewerblich ist, weil sie einer Fallgruppe angehören, für die die Drei-Objekte-Grenze nicht gilt.

2. Grundsatz des Durchgriffs durch Personengesellschaften

Die Rechtsprechung hat die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, daß die Aktivitäten einer im Grundstücksmarkt tätigen Personengesellschaft bei der Beantwortung der Frage heranzuziehen sind, ob der Gesellschafter mit seinen eigenen Aktivitäten die Grenze zur Gewerblichkeit überschritten hat (**Gesamtchau**).⁴ Die Tätigkeit einer Personengesellschaft ist also nur ein Ausschnitt aus der Gesamttätigkeit ihrer Gesellschafter. Dies gilt nicht nur für vermögensverwaltende Personengesellschaften, sondern **auch für Mitunternehmenschaften** - unabhängig davon, ob sie originär gewerblich, gewerblich infiziert (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) oder gewerblich geprägt (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) sind.⁵

In der Vermögensverwaltung eines Steuerpflichtigen werden so lange gewerbliche Einkünfte vermieden, bis alle positiven und negativen Tatbestandsmerkmale eines Grundstückshandels erfüllt sind. Der **Durchgriff durch Personengesellschaften** hat auf der Ebene des Gesellschafters bei der Prüfung dieses Tatbestands die Funktion einer Ergänzung solcher Tatbestandsmerkmale, die der Gesellschafter mit seinen eigenen Tätigkeiten (im wesentlichen Grundstücksverkäufe) nicht erfüllt. Daher muß er alle oben in I.1. aufgeführten Objekte im Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft, an der er beteiligt ist, *wie eigene* berücksichtigen. Dies gilt grundsätzlich unabhängig davon, welcher Fallgruppe diese Objekte zuzuordnen sind.

Beachte: Sogar die **Veräußerung seiner Beteiligung** kann beim Gesellschafter zu Zählobjekten führen. ⁶ Denn mit Veräußerung der Beteiligung gelten für ihn gleichzeitig alle Objekte der Gesellschaft - einzeln - als veräußert. Bezogen auf die oben in I.1. dargestellten Fallgruppen wirkt also die Veräußerung der Beteiligung wie eine - für den Steuerpflichtigen ungünstige - Vorverlagerung der Phase „Verkauf“.

Der Grundsatz des Durchgriffs durch Personengesellschaften wirkt als Multiplikator der durch die Personengesellschaft realisierten Zählobjekte.

Beraterhinweis: Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird ausnahmsweise nicht durch Personengesellschaften durchgegriffen, wenn ein Gesellschafter zu weniger als 10 % beteiligt ist.⁷ Dies gilt sowohl für Objektverkäufe der Personengesellschaft als auch für Verkäufe der Beteiligung an der Personengesellschaft.

3. Grundsatz des Nicht-Durchgriffs durch eine GmbH

Der Grundsatz der Rechtsprechung zum Durchgriff durch Personengesellschaften kann nicht auf Kapitalgesellschaften übertragen werden.⁸ Dies wird offensichtlich, wenn man jene Feststellungen im **Beschluß des Großen Senats** v. 3.7.1995, mit denen der Durchgriff durch die Personengesellschaft begründet wird, im Zusammenhang liest: „Die Personengesellschaft ist insoweit Steuerrechtssubjekt, als sie ... Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind ... Die Personengesellschaft ist Steuerrechtssubjekt bei der Feststellung der Einkünfteart und der Einkünfteermittlung ... Weil die Gesellschafter die Mitunternehmer des Betriebes sind, ... werden ihnen die Ergebnisse ... der gemeinschaftlichen Tätigkeit anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet ... Subjekt der Einkünfteerzielung ist ... immer der einzelne Gesellschafter.“⁹

4 Vgl. BFH v. 3.7.1995 - GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617 (621 f.).

5 Vgl. *Kupfer*, KöSDI 1996, 10638 (10647); *Kohlhaas*, DStR 1997, 93 (94).

6 BMF v. 20.12.1990 - IV B 2 - S 2240 - 61/90, BStBl. I 1990, 884, Tz. 16.

7 BMF v. 20.12.1990 - IV B 2 - S 2240 - 61/90, BStBl. I 1990, 884, Tz. 16.

8 A. a. *Weber-Grellet*, DStR 1995, 1341 f.; wie hier ebenso, jedoch ohne eingehende Begründung, *Kupfer*, KöSDI 1996, 10638 (10648); *Paus*, DStZ 1996, 172 (174); *Fischer*, FR 1996, 377 ff.; *Kempermann*, DStR 1996, 1156 (1160); *Schmidt-Liebig*, INF 1996, 107 (109); *Meyer-Scharenberg*, DStR 1995, 1409 (1410); *Fabry*, DStR 1996, 26 (28).

9 Vgl. BFH v. 3.7.1995-GrS 1/1993, BStBl. II 1995, 617 (621).

GmbH-Steuerrecht

Dem stehen die für die Besteuerung einer GmbH geltenden Grundsätze unvereinbar gegenüber: **Eine GmbH ist ein selbständiges Steuerrechtssubjekt**. Insbesondere ist sie gleichzeitig Subjekt der Einkünfteerzielung, der Einkünfteermittlung und der Einkünftezurechnung. Darüber hinaus ist sie auch Steuerschuldner. Eine GmbH verwirklicht durch ihre Tätigkeit am Markt grundsätzlich keine Tatbestandsmerkmale für die Besteuerung ihrer Gesellschafter. „Mitunternehmer“ des Betriebes einer GmbH ist nur die GmbH selbst. Auch durch das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren wird die Trennung der vollständig selbständigen Einkünfteerzielungspersonen „GmbH“ einerseits und „Gesellschafter“ andererseits nicht beeinträchtigt oder gar aufgehoben.¹⁰

Fazit: Es ist somit festzuhalten, daß die Grundstücksaktivitäten einer GmbH grundsätzlich nicht in die Gesamtschau der Grundstücksaktivitäten ihrer Gesellschafter einbezogen werden können.

II. Mögliche Ausnahmen vom Nichtdurchgriff durch die GmbH

1. Entsprechende Anwendung der Grundsätze zur Betriebsaufspaltung

Eine Ausnahme von dem Grundsatz, daß eine GmbH durch ihre Tätigkeit am Markt keine Tatbestandsmerkmale für die Besteuerung ihrer Gesellschafter verwirklicht, stellt das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung dar. Bei einer isolierten Betrachtung würde der Besitzunternehmer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Rahmen privater Vermögensverwaltung erzielen. Er ist zwar selbständig und nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht tätig, nimmt aber in der Regel nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teil und überschreitet die Grenze der Vermögensverwaltung (Fruchtziehung) nicht. II Prima facie regelt die Betriebsaufspaltung gerade die hier interessierende Abgrenzungsproblematik zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichen Einkünften im Zusammenhang mit der Einschaltung einer GmbH.

Die **Anwendungsfälle der Betriebsaufspaltung** sind jedoch **spezifisch andere** als die Fälle, in denen das Überschreiten der Grenze der Vermögensverwaltung zum Grundstückshandel zu prüfen ist.

Eine Vermögensverwaltung ist durch Vermietungstätigkeit und gelegentliche Verkäufe gekennzeichnet.

Die Betriebsaufspaltung beantwortet nun die Frage, wann eine originäre Vermietungstätigkeit als gewerbliche zu qualifizieren ist. Bei einer gewerblichen Vermietung sind konsequenterweise auch die Veräußerungen gewerblich. Liegt keine Betriebsaufspaltung vor, sind die Veräußerungen nicht steuerbar. Im Anschluß an diese (negative) Fest-

stellung könnte dann noch geprüft werden, ob diese zunächst nichtsteuerbaren Veräußerungen dennoch der Einkommensteuer unterliegen, weil durch die Veräußerungen selbst die Grenze zum Grundstückshandel überschritten wird.

Die **Abgrenzung zum Grundstückshandel** stellt - ganz im Gegensatz zur Betriebsaufspaltung - ausschließlich die Frage, ob aus den gelegentlichen Veräußerungen zu schließen ist, daß eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt. Nur bejahendenfalls können die vorangegangenen Vermietungsaktivitäten auch zu dieser gewerblichen Tätigkeit gehören.

Eine entsprechende Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung wäre außerdem nur möglich, wenn beide Voraussetzungen - die sachliche und die personelle Verflechtung - bei dem Durchgriff durch eine GmbH zumindest entsprechend vorliegen könnten. Sachliche Verflechtung bedeutet die unentgeltliche oder entgeltliche Nutzungsüberlassung mindestens einer wesentlichen Betriebsgrundlage an die Betriebsgesellschaft. Die Ausübung der gewerblichen Tätigkeit der Betriebsgesellschaft muß die Nutzung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erfordern. Bei der Abgrenzung der Vermögensverwaltung vom Grundstückshandel würde es aber um die Veräußerung von Objekten gehen, die möglicherweise eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Grundstückshandel würde also erfordern, daß die Betriebsgesellschaft mit ihren wesentlichen Betriebsgrundlagen handelt. Dieses Erfordernis führt aber zur Unmöglichkeit einer sachlichen Verflechtung.

Fazit: Es ist somit festzuhalten, daß ein Durchgriff durch die GmbH nicht durch eine entsprechende Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung begründet werden kann. Denn die Betriebsaufspaltung ist nur darauf gerichtet, eine Vermietungstätigkeit, nicht aber eine Objektveräußerung in eine gewerbliche Tätigkeit umzuqualifizieren. Außerdem ist eine sachliche Verflechtung nicht in entsprechender Weise möglich.

2. Vorschaltung einer Grundstücks-GmbH

a) Die Rechtsprechung des BFH

Mit Urteil vom 13.12.1995¹² hat der XI. Senat des BFH für eine bestimmte Konstellation den „**Durchgriff**“ durch die GmbH begründet.¹³ Gemäß der Verfügung der OFD Münster vom 30.6.1997 sind dem Judikat allgemein anwendbare Grundsätze zu entnehmen.¹⁴ Fraglich bleibt aber, ob diese Verfügung einen Wertungswiderspruch enthält. Denn einerseits wird in Abschnitt 2.4. grundsätzlich der Durchgriff ausgeschlossen, andererseits wird gemäß des BFH-Urteils vom 13.12.1995 durch die GmbH in Abschnitt 1.2 „durchgegriffen“.¹⁵

Der **Entscheidung des BFH** lag der Sachverhalt zugrunde, daß eine GmbH ein bebauungsreifes Grundstück erworben hatte, das bereits in Parzellen unterteilt war. Verkäufer dieses Grundstücks war eine GbR.¹⁶ Zumindest ein Gesellschafter der GbR war auch zu 50% an der GmbH beteiligt. Dieser Gesellschafter hatte zu der Zeit, in der die GbR noch Eigentümer war, entschieden die Bauerschließung des Grundstücks vorangetrieben. Streitig war, ob die GbR durch den Grundstücksverkauf an die GmbH die Grenze der reinen Vermögensverwaltung überschritten

10 Vgl. *Stollenwerk*, Beurteilungseinheit der ertragsteuerlichen Steuerbarkeit, Wiesbaden 1993, 42 ff.

11 Vgl. L. *Schmidt*, EStG, § 15 Tz. 800 ff. m. w. N.

12 Vgl. BFH v. 13.12.1995 - XI R 43-45/89, FR 1996, 386 ff.

13 Selbst konnte der BFH den Durchgriff nicht vornehmen, weil die Sache an das Finanzgericht zurückzuverweisen war.

14 Vgl. OFD Münster v. 30.6.1997 - S 2240 - 91 - St 13 - 31, FR 1997, 695 ff.

15 Vgl. OFD Münster v. 30.6.1997 - S 2240 - 91 - St 13 - 31, FR 1997, 695, Abschnitt 1.2 sowie 2.4.

16 Der BFH konnte es letztlich dahinstehen lassen, ob es sich zivilrechtlich um eine GbR handelte.

GmbH-Steuerrecht

hatte. Daher wurde überprüft, ob die GbR selbst alle Merkmale der Gewerblichkeit erfüllte.

Nach Auffassung des BFH erfüllte die GbR alle positiven und negativen Merkmale bis auf das der Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Für dieses Merkmal wurde entschieden, daß dann durch die GmbH durchgegriffen werden dürfe, wenn die GmbH lediglich *vorgeschaltet* sei. Eine GmbH ist *nur* dann vorgeschaltet, wenn bestimmte sachliche und personelle Voraussetzungen erfüllt sind.

Die Vorschaltung einer GmbH kann also zum Durchgriff durch die GmbH führen.¹⁷ Dieser wirkt in gleicher Weise wie durch eine Personengesellschaft: Bei der Prüfung des Tatbestands Grundstückshandel auf der Ebene des Gesellschafters fungiert er als Ergänzung solcher Tatbestandsmerkmale, die der Gesellschafter mit seinen eigenen Tätigkeiten (im wesentlichen Grundstücksverkäufe) nicht erfüllt.

Im Urteil vom 13.12.1995 hat die Vorschaltung einer GmbH nur zur Ergänzung des positiven Gewerblichkeitsmerkmals „Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr“ geführt.¹⁸ Es ist aber außerordentlich unwahrscheinlich, daß die Vorschaltung auf dieses spezielle Tatbestandsmerkmal beschränkt sein soll. Zumindest für die übrigen positiven Gewerblichkeitsmerkmale - Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht - wird man sie zu beachten haben.

Beachte: Allein fraglich und für die Beratungspraxis von außerordentlicher Bedeutung ist, ob es auch zur Ergänzung der negativen Gewerblichkeitsmerkmale kommen kann. Dies würde dann bedeuten, daß von der GmbH realisierte Zählobjekte bei dem Gesellschafter mitzählen, wenn es in seiner Vermögensverwaltung um die Wahrung der Drei-Objekte-Grenze geht. Im Urteil vom 13.12.1995 brauchte der BFH diese Frage nicht zu beantworten, weil es im Sachverhalt auf die Drei-Objekte-Grenze nicht ankam.¹⁹ Es lag ein Sachverhalt zur Entscheidung vor, der (bezogen auf oben I.1.) in die Fallgruppe (Ba) einzuordnen ist. Hierfür gilt die Drei-Objekte-Grenze aber wohl nicht.

Beraterhinweis: Hinsichtlich der Drei-Objekte-Grenze bleibt festzustellen, daß es (noch) keine Entscheidung des BFH gibt, in der Objektveräußerungen einer GmbH zur Objektzählung beim Gesellschafter führen. Dies mag aber lediglich daran liegen, daß der BFH (noch) keine Gelegenheit hatte, darüber zu entscheiden. Sollte sich die Vorschaltung einer GmbH zu einer Rechtsfigur etablieren, spricht m. E. nichts dagegen, die Grundsätze auch auf die Drei-Objekte-Grenze anzuwenden. Dadurch ist aber nicht zu befürchten, daß es zu einem Durchgriff durch die GmbH wie durch die Personengesellschaft kommt. Denn die Vorschaltung einer GmbH erfordert bestimmte (enge) Voraussetzungen. Damit kann auch der vermeintliche Wertungswiderspruch in der Verfügung der OFD Münster aufgeklärt werden. Es bleibt beim Grundsatz, daß der Durchgriff durch die GmbH nicht möglich ist. Eine Ausnahme gilt nur dann, wenn die GmbH lediglich vorgeschaltet ist.

b) Sachliche Voraussetzung für die Vorschaltung einer GmbH

Die Vorschaltung setzt einen **engen sachlichen und zeitlichen Zusammenhang** zwischen den Grundstücksgeschäf-

ten der GmbH und der ihrer Gesellschafter voraus.²⁰ Dieser liegt nur vor, wenn an der Realisierung eines Objektes einer Fallgruppe (s. o. in I.1.) sowohl die GmbH als auch einer ihrer Gesellschafter zeitweilig beteiligt sind. *Zeitweilig* beteiligt kann nur derjenige sein, der auch Eigentümer des Objektes war. In der zeitlichen Abfolge einer Fallgruppe müssen die ersten Phasen „beim Gesellschafter“ zu beobachten sein. Zumindest der Verkauf muß zu einem Zeitpunkt stattfinden, nachdem die GmbH das Objekt erworben hat. Sie kann aber auch bereits in den Phasen „Modernisierung“ - „Errichten“ - „Erschließen“ als Eigentümerin des Objektes eingeschaltet worden sein.

Beraterhinweis: Realisiert die GmbH ein Objekt, das sie nicht von einem Gesellschafter erworben hat, **fehlt ein sachlicher Zusammenhang**. Dann kann es nicht zur Vorschaltung einer GmbH kommen. Dies ist für Objekte, die innerhalb der Drei-Objekte-Grenze zählen würden, wichtig. Hier zeigt sich deutlich der Unterschied zur Personengesellschaft. Gerade in diesen Fällen wird dort durchgegriffen.

Zum Erfordernis des engen zeitlichen Zusammenhangs sind die entscheidenden Fragen noch unbeantwortet. Kommt es auf einen besonderen zeitlichen Zusammenhang zwischen der Anschaffung vom Gesellschafter und der Veräußerung durch die GmbH an? Der zu beobachtende Zeitlauf würde dann bei der GmbH beginnen. Oder ist der gleiche enge zeitliche Zusammenhang gemeint, für den die individuelle Zeitspanne (s. o. I.1.) Indizwirkung hat? In diesem Fall würde der zu beobachtende Zeitlauf bereits beim Gesellschafter beginnen.

c) Personelle Voraussetzung für die Vorschaltung einer GmbH

Zweite Voraussetzung ist, daß der Steuerpflichtige, dem die Vorschaltung einer GmbH zugerechnet werden soll, rechtlich und tatsächlich über die Entscheidungen der GmbH bestimmen kann.²¹ Eine weitere Konkretisierung hat der BFH nicht vorgetragen. Da die personelle Voraussetzung in der Tat an die der Betriebsaufspaltung angelehnt zu sein scheint, können die **Grundsätze zur personellen Verflechtung** als erste Orientierungshilfe herangezogen werden. Die personellen Voraussetzungen werden sicher vorliegen, wenn der Gesellschafter in der Gesellschafterversammlung der GmbH über Stimmenmehrheit verfügt und als Geschäftsführer bestellt ist.

Für die Konkretisierung der personellen Voraussetzung ist vorentscheidend, ob der BFH mit dem Erfordernis, die Entscheidungen der GmbH rechtlich und tatsächlich zu bestimmen, in erster Linie die **Vertretungsmacht** oder die **Geschäftsführungsbefugnis** angesprochen hat. M. E. dürfte nicht auf die Vertretungsmacht abzustellen sein, da diese für den Geschäftsführer einer GmbH nicht beschränkt ist, so daß bereits durch die Bestellung eines Nicht-Gesellschafter-Geschäftsführers die personelle Vor-

¹⁷ Vgl. *Prinz, DStR 1996, 1145 (1147)*.

¹⁸ Vgl. *BFH v. 13.12.1995 - XI R 43-45/89, FR 1996, 386 (390f.)*.

¹⁹ Eher ablehnend auch *BFH v. 25.1.1996-IV R 76/92*.

²⁰ Vgl. *BFH v. 13.12.1995 - XI R 43-45/89, FR 1996, 386 (391)*.

²¹ Vgl. *BFH v. 13.12.1995 - XI R 43-45/89, FR 1996, 386 (391)*.

GmbH-Steuerrecht

aussetzung entfallen würde.²² Die Konkretisierung wird sich daher auf die Geschäftsführungsbefugnis konzentrieren müssen.

Zu bedenken bleibt weiterhin, daß die Voraussetzungen für die Vorschaltung einer GmbH nicht großzügiger sein können als diejenigen für den Durchgriff durch eine Personengesellschaft. Da die Wesentlichkeitsgrenze des § 17 EStG u. a. angibt, ab welcher Beteiligungsquote der Gesetzgeber den Gesellschafter einer GmbH dem Mitunternehmer einer Personengesellschaft gleichachtet, ist m. E. die Vorschaltung einer GmbH bei **Beteiligungen von** (zur Zeit) **bis zu 25 %** nicht möglich. Hierin ist wiederum ein Unterschied zum Durchgriff durch Personengesellschaften möglich, für den nach Auffassung der Finanzverwaltung nur eine Beteiligung von zumindest 10% erforderlich ist.

III. Ergebnis: Einsatzbereiche für eine Grundstücks-GmbH

Da abgesehen von der „Vorschaltung“ ein Durchgriff durch eine Grundstücks-GmbH nicht möglich ist, wird sie zum entscheidenden **Instrument zur Abschirmung** der Vermögensverwaltung vom Grundstückshandel. Die Grundstücks-GmbH hat damit jene Funktion übernommen, die in der Steuerplanung vormals einer Grundstücks-Personengesellschaft zugeordnet war.

Eine Grundstücks-GmbH entfaltet aber nur dann mit Sicherheit eine Abschirmwirkung (= ein Steuerpflichtiger, der in seiner Vermögensverwaltung die Drei-Objekte-Grenze bereits ausgeschöpft hat, kann über eine Grundstücks-GmbH ein viertes Objekt realisieren, ohne daß dieses seiner Vermögensverwaltung zugerechnet wird), wenn sie in allen Phasen der Objektrealisierung Objekteigentümerin war. Daher muß die Anschaffung eines Objektes vom Gesellschafter der Grundstücks-GmbH, insbesondere in einer „Vorbearbeitungsstufe“, als Planungsrisiko ange-

sehen werden. Solche Anschaffungen müssen im Einzelfall gewürdigt werden. Hierbei ist stets die Möglichkeit zu beachten, daß die Anschaffung des Objektes vom Gesellschafter zur Vorschaltung der Grundstücks-GmbH führen kann.

Beraterhinweis: Zur Vermeidung eines Planungsrisikos sollte das Objekt stets von einer Person angeschafft werden, die weder Gesellschafter der GmbH, noch nahestehende Person dieses Gesellschafters ist.

Ein gewerblicher Bauträger veräußert in der Regel eine Vielzahl von Objekten, die potentielle Zählobjekte für den Steuerpflichtigen sind [es wird auf die Fallgruppe (Ba) oben in I.1. verwiesen]. Zum einen ist umstritten, ob für die Aktivitäten als Bauträger die Drei-Objekte-Grenze überhaupt gilt. Zum anderen ist zusätzlich umstritten, ob Bauträgerobjekte in einen „Topf“ mit solchen Objekten gehören, für die die Drei-Objekte-Grenze auf jeden Fall gilt.

Beraterhinweis: Um ein „Durchschlagsrisiko“ auf die Drei-Objekte-Grenze in der privaten Vermögensverwaltung zu vermeiden²³, ist der Einsatz einer Bauträger-GmbH & Co. KG nicht zweckmäßig. Eine **Bauträger-GmbH** ist hierfür das geeignete Instrument.

Demgegenüber ist der Einsatz einer GmbH als Vermarktungs- oder Projektgesellschaft kein sicheres Abschirmungsinstrument für die private Vermögensverwaltung. Auch wenn der Steuerpflichtige durch Verkauf oder Einbringen des „vorbereiteten“ Objektes in die GmbH die Grenzen der privaten Vermögensverwaltung möglicherweise noch nicht überschreitet [dies erscheint bereits höchst fraglich, weil auf seiten des Steuerpflichtigen der Erschließungsfall (D) vorliegt, für den wohl die Drei-Objekte-Grenze nicht gilt], liegt in typischer Weise die Vorschaltung einer GmbH vor, so daß ausnahmsweise durch sie durchgegriffen werden kann.

Beraterhinweis: **Vermarktungs- oder Projektgesellschaften** in der Rechtsform der GmbH sind als Abschirmungsinstrument nur dann zu erwägen, wenn es ohne weiteres gelingt, die personelle Voraussetzung für eine „Vorschaltung“ zu vermeiden.

²² Vgl. auch Prinz, DStR 1996, 1145 (1151).

²³ Auf dieses Risiko weisen bereits Schmalhofer/Streicher, DB 1995, 2445 ff. hin; für dieses Risiko spricht auch BFH v. 7.12.1995 - IV R 112/92, BStBl. 11 1996, 367 ff.