

Auch ein Investment kann zu einem steuerpflichtigen Verkaufserlös werden

Erzielt ein Vermieter Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, so bleiben Gewinne aus Veräußerungen normalerweise steuerfrei, wenn die Immobilien länger als zehn Jahre gehalten werden. Allerdings können solche Einnahmen zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden, wenn mehr als drei Objekte innerhalb von fünf Jahren verkauft werden. Ein Vermieter ist darüber hinaus aber auch gewerblich tätig, wenn "sich ein Investment in eine bestimmte Immobilie nur im Hinblick auf einen beim Ende der Vermietung zu erwartenden Verkaufserlös rechnet". Das hat der BFH entschieden.

Quelle: Wolfgang Büser

Ertragsteuerliche Behandlung von Einnahmen aus der Vermietung und der Veräußerung von Grundstücken bzw. Erbbaurechten nach Ablauf der Haltefrist

Gericht: BFH

Datum: 28.09.2017

Aktenzeichen: IV R 50/15

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2017, 27952

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Niedersachsen - 06.10.2015 - AZ: 16 K 10021/14

Rechtsgrundlagen:

EStG § 15 Abs. 2 Satz 1 , Abs. 3 Nr. 1 , § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 , Abs. 3

Erbbaurechtsgesetz § 12 Abs. 1 , Abs. 3

FGO § 107 Abs. 1

Fundstellen:

BFHE 259, 341 - 352

AO-StB 2018, 45-46

BB 2017, 3029

BFH/NV 2018, 271-275

BFH/PR 2018, 54

BStBl II 2018, 89-94

DB 2017, 2967-2970

DStR 2017, 2726-2730

DStRE 2018, 54

DStZ 2018, 49

ErbStB 2018, 43-44
EStB 2018, 2
FA 2018, 53-54
finanzen.steuern kompakt 2018, 4-5
FR 2018, 235-239
HFR 2018, 206-209
KÖSDI 2018, 20590
KSR direkt 2018, 4
MittBayNot 2018, 283-287
NWB 2017, 3914
NWB 2018, 158
NWB direkt 2017, 1380
NWB direkt 2018, 48
NWB-EV 2018, 6
StB 2018, 2
StBp 2018, 58
steueranwaltsmagazin 2018, 75-76
StuB 2018, 41
ZEV 2018, 261-262

BFH, 28.09.2017 - IV R 50/15

Amtlicher Leitsatz:

1. Die Rechtsprechung, wonach der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf von Wirtschaftsgütern zu einer einheitlichen, die private Vermögensverwaltung überschreitenden Tätigkeit verklammert sein können, ist nicht auf bewegliche Wirtschaftsgüter beschränkt, sondern gilt gleichermaßen für unbewegliche Wirtschaftsgüter.
2. Eine Verklammerung kann auch dann zu bejahen sein, wenn die (beweglichen oder unbeweglichen) Wirtschaftsgüter veräußert werden, nachdem die in § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Haltefristen abgelaufen sind.

Tenor:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 6. Oktober 2015 16 K 10021/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Gründe

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die im Jahr 1978 gegründete A-GbR, an der B, C und D zu je 1/3 als Gesellschafter beteiligt sind.
- 2 Im Jahr 2003 (Streitjahr) erklärte die Klägerin —wie in den Vorjahren— aus der Vermietung bebauter Grundstücke Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG). Zu diesen Einkünften gehörten u.a. solche aus der Vermietung eines Rathuserweiterungsgebäudes und eines Straßenverkehrsamts (nachfolgend auch Dienstgebäude). Daneben erklärte die Klägerin aus der Beteiligung an einer GbR weitere Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, zudem noch geringe Einkünfte aus Kapitalvermögen. Den erklärten Mieteinnahmen aus den Dienstgebäuden lagen folgende Sachverhalte zugrunde:
 - 3 Die Stadt E räumte der Klägerin mit notariellem Erbbaurechtsvertrag (ErbbauR-Vertrag) vom 22. April 1986 an einem bestimmten Grundstück ein Erbbaurecht mit der Pflicht ein, hierauf ein Dienstgebäude für die Stadt E an das vorhandene Rathaus anzubauen. Das Erbbaurecht wurde auf die Dauer von 20 Jahren vereinbart. Nutzen und Lasten am Grundstück gingen auf die Klägerin mit Beginn des Baus über. Die Klägerin musste auf dem Erbbaugrundstück spätestens 18 Monate nach Erteilung der Baugenehmigung ein konkret bezeichnetes Bauwerk errichtet haben (§ 4 Erbbaurechtsvertrag). Es war vereinbart, dass für den Fall des Erlöschens des Erbbaurechts durch Zeitablauf die Stadt E der Klägerin eine Entschädigung von ... DM (= ... €) zu leisten hatte (§ 9 Erbbaurechtsvertrag). Die Stadt E konnte von der Klägerin die Übertragung des Erbbaurechts an sich selbst u.a. dann verlangen, wenn der Mietvertrag, durch den die Klägerin das Gebäude an die Stadt E vermietete, unwirksam wäre oder werde oder endete (§ 8 Erbbaurechtsvertrag). Der Klägerin war das Vorrecht auf Erneuerung des Erbbaurechts nach § 2 Nr. 6 und § 31 der Erbbaurechtsverordnung —Erbbaurechtsverordnung— (Erbbaurechtsverordnung umbenannt durch Art. 25 des Zweiten Gesetzes über die Bereinigung von Bundesrecht im Zuständigkeitsbereich des Bundesministeriums der Justiz vom 23. November 2007, BGBl I 2007, 2614, in Erbbaurechtsgesetz —Erbbaurechtsgesetz—) eingeräumt (§ 10 Erbbaurechtsvertrag). Bei dem in § 8 Erbbaurechtsvertrag erwähnten Mietvertrag handelte es sich um den von der Klägerin und der Stadt E abgeschlossenen Vertrag vom 22. April 1986, mit welchem das Rathuserweiterungsgebäude auf die Dauer von 20 Jahren an die Stadt E vermietet wurde. Das Mietverhältnis verlängerte sich um die Zeit, um die das Erbbaurecht über eine Dauer von 20 Jahren hinaus gewährt wurde (§ 3 Abs. 2 des Mietvertrages). Die Klägerin ließ das Bauwerk durch die F-GmbH errichten, an der sie selbst zu 6 v.H. beteiligt ist. Das Erbbaurecht endete entsprechend der ursprünglichen Vereinbarung im Jahr 2007. Die Klägerin erhielt von der Stadt E eine Entschädigung von ... €.
 - 4 Der Landkreis G bestellte der Klägerin mit notariellem Vertrag vom 7. Oktober 1992 ein Erbbaurecht an einem näher bezeichneten Grundstück. Das Erbbaurecht begann vertragsgemäß mit der Eintragung im Grundbuch und endete am 31. Dezember 2013. Nutzen und Lasten am Grundstück wurden auf die Klägerin zum 1. Januar 1993 übertragen. Die Klägerin verpflichtete sich, auf dem Grundstück ein Straßenverkehrsamt für den Landkreis G zu errichten. Der Klägerin stand mit Erlöschen des Erbbaurechts nach Ablauf der vereinbarten Zeitdauer am 31. Dezember 2013 eine Entschädigung von ... DM (= ... €) zu (§ 15 Erbbaurechtsvertrag). Die Klägerin vermietete durch Mietvertrag vom 8. Oktober 1992 das Grundstück an den Landkreis G. Das Ende des Mietverhältnisses war zum 31. Dezember 2013 vereinbart. Die Klägerin beauftragte die F-GmbH als Generalbauunternehmer mit der Errichtung des Gebäudes. Die Vertragsparteien verhielten sich sodann vertragsgemäß und erfüllten die Verträge.
 - 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) stellte die Einkünfte der Klägerin zunächst erklärungskonform fest. Auch in den Vorjahren hatte das FA —selbst nach Durchführung einer die Jahre 1997 bis 2001 betreffenden Außenprüfung— die erklärten Vermietungseinkünfte als Einkünfte nach § 21 EStG festgestellt. Für die Jahre 2003 bis 2009 erfolgte eine weitere Außenprüfung. Der Prüfer vertrat nunmehr die Auffassung, dass die Klägerin bei den beiden

Dienstgebäuden den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten habe. Danach sei die Klägerin auch gewerblich tätig gewesen, so dass sie nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang einen Gewerbebetrieb unterhalten habe.

- 6 Dem folgte das FA. Mit dem nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Feststellungsbescheid 2003 vom 22. Dezember 2011 stellte das FA Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest und erhöhte die Einkünfte um die zuvor in Anspruch genommenen Abschreibungen für die Gebäude, weil es diese nunmehr dem Umlaufvermögen zuordnete. Der hiergegen eingelegte Einspruch (Einspruchsentscheidung vom 23. Dezember 2013) war nur insoweit erfolgreich, als das FA die Bemessungsgrundlage für die Abschreibungen hinsichtlich der sonstigen vermieteten Grundstücke nach den Teilwerten zum Zeitpunkt des Beginns der vermeintlichen gewerblichen Betätigung durch die Klägerin ermittelte. Im Übrigen beurteilte es die Tätigkeit der Klägerin in Bezug auf die Dienstgebäude weiterhin als eine originär gewerbliche, so dass insgesamt gewerbliche Einkünfte gegeben seien.
- 7 Die Klage, mit der sich die Klägerin gegen die Qualifikation der von ihr erzielten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb wandte, hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) hob mit Urteil vom 6. Oktober 2015 16 K 10021/14 den angegriffenen Änderungsbescheid vom 22. Dezember 2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Dezember 2013 auf. Die Tätigkeiten der Klägerin im Zusammenhang mit den Dienstgebäuden hätten den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten. Insbesondere könne die bisher allein zu beweglichen Wirtschaftsgütern ergangene sog. Verklammerungsrechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nicht auf den Streitfall übertragen werden.
- 8 Die Revision war in dem den Beteiligten zugestellten schriftlichen Urteil vom 6. Oktober 2015 nicht zugelassen, obwohl das FG laut Sitzungsprotokoll bei der Verkündung des Urteils in der mündlichen Verhandlung vom 6. Oktober 2015 die Zulassung der Revision ausgesprochen hatte. Das FG holte diese Zulassung in dem Beschluss vom 1. Dezember 2015 nach.
- 9 Das FA rügt mit seiner Revision eine Verletzung des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG .
- 10 Es beantragt,

das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

B.
- 12 Die Revision des FA hat Erfolg. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—). Die vom FA eingelegte Revision ist statthaft (dazu I.). Das Urteil des FG ist aufzuheben, weil seine Entscheidung, wonach die Klägerin bei den beiden Dienstgebäuden den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten und damit nicht in vollem Umfang einen Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG unterhalten habe, auf fehlerhaften Rechtsgrundsätzen beruht (dazu II.). Über die Frage, ob die Klägerin im Streitjahr aus den beiden Dienstgebäuden gewerbliche Vermietungseinkünfte erzielt hat, kann der Senat mangels Spruchreife nicht abschließend entscheiden (dazu III.).
- 13 I. Die Revision des FA ist statthaft und damit zulässig.
- 14 1. Nach § 115 Abs. 1 FGO steht den Beteiligten gegen das Urteil des FG die Revision an den BFH nur zu, wenn das FG oder auf die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision der BFH sie zugelassen hat. Enthält das Urteil des FG keinen Ausspruch über die Zulassung, so ist die Revision

nicht statthaft (z.B. BFH-Beschluss vom 26. September 2007 X R 23/07 , BFH/NV 2007, 2333, unter II.1., m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts (BAG) und des Bundesgerichtshofs (BGH) darf eine im Urteil übersehene Revisionszulassung nur dann durch einen Berichtigungsbeschluss nach § 319 der Zivilprozessordnung (ZPO) nachgeholt werden, wenn die Tatsache, dass die Revisionszulassung beschlossen und nur versehentlich nicht im Urteil ausgesprochen worden war, aus dem Zusammenhang des Urteils selbst oder mindestens aus den Vorgängen bei seinem Erlass oder seiner Verkündung nach außen hervorgetreten ist (z.B. BAG-Urteil vom 23. Mai 1973 4 AZR 364/72 , Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 1973, 556; BGH-Urteil vom 8. Juli 1980 VI ZR 176/78 , BGHZ 78, 22). Diese Rechtsprechung ist auf das finanzgerichtliche Verfahren übertragbar. Denn der Berichtigungsbeschluss nach § 107 Abs. 1 FGO setzt ebenso —wie ein solcher nach § 319 Abs. 1 ZPO — voraus, dass die Unrichtigkeit "offenbar" ist (ebenso Lange in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 115 FGO Rz 279; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 115 Rz 108).

- 15** 2. Danach hat das FG die im zugestellten schriftlichen Urteil vom 6. Oktober 2015 übersehene Revisionszulassung durch den Berichtigungsbeschluss vom 1. Dezember 2015 wirksam nachgeholt.
- 16** Die unterlassene Revisionszulassung stellt eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 107 Abs. 1 FGO dar, weil das FG laut Sitzungsprotokoll bei der Verkündung des Urteils in der mündlichen Verhandlung vom 6. Oktober 2015 die Revisionszulassung ausgesprochen hat. Damit ist bei Verkündung des Urteils nach außen hervorgetreten, dass die Revisionszulassung beschlossen und nur versehentlich nicht im Urteil ausgesprochen worden war (gleicher Ansicht Gräber/Ratschow, a.a.O., § 115 Rz 108; Wagner in: Kühn/v. Wedelstädt, 21. Aufl., FGO, § 115 Rz 4).
- 17** II. Die Entscheidung des FG, wonach die Tätigkeit der Klägerin bei den beiden Dienstgebäuden nicht den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten und die Klägerin deshalb nicht einen Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG unterhalten habe, beruht auf fehlerhaften Rechtsgrundsätzen.
- 18** 1. Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer oHG, KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Es muss sich um eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG handeln, die von mindestens einer weiteren Tätigkeit der Personengesellschaft, die isoliert betrachtet zu einer anderen Einkunftsart (Gewinn- oder Überschusseinkunftsart) führen würde und auf die sich die Abfärbung auswirken soll, getrennt werden kann (BFH-Urteil vom 29. November 2012 IV R 37/10 , Rz 28; Reiß in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 15 Rz 143).
- 19** 2. Im Streitfall erzielte die Klägerin —eine GbR und damit eine "andere Personengesellschaft" i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (z.B. BFH-Urteil vom 29. November 2012 IV R 37/10 , Rz 27, m.w.N.)— zum einen Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung der beiden Dienstgebäude. Nach den Feststellungen des FG bedingten sich bei diesen beiden Objekten die abgeschlossenen Erbbaurechts- und Mietverträge gegenseitig. Zum anderen erzielte die Klägerin —wie sich dem FG-Urteil entnehmen lässt— u.a. noch Einkünfte aus der entgeltlichen Überlassung weiterer bebauter Grundstücke. Es ist nicht erkennbar, dass im Rahmen dieser üblichen Vermietungstätigkeit vergleichbare besondere Umstände wie bei den beiden Dienstgebäuden vorgelegen hätten. Danach kann die "besondere" Vermietungstätigkeit bei den beiden Dienstgebäuden ohne weiteres von der üblichen Vermietungstätigkeit der Klägerin getrennt werden.
- 20** 3. Entgegen der Auffassung des FG können die bei den Dienstgebäuden gegebenen besonderen Umstände dazu führen, dass die diesbezügliche Tätigkeit der Klägerin —anders als ihre "übliche" Vermietungstätigkeit nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG — als eine gewerbliche i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 , Abs. 2 Satz 1 EStG zu beurteilen ist. Insbesondere ist es nicht ausgeschlossen, dass die Klägerin insoweit über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgegangen ist.

- 21** a) Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfordert ein Gewerbebetrieb eine selbständige, nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinne zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und keine land- und forstwirtschaftliche, freiberufliche oder andere selbständige Tätigkeit ist. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs ist nach der Rechtsprechung des BFH, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 19. Januar 2017 IV R 50/14 , BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456, Rz 26). Eine Personengesellschaft erzielt —als Subjekt der Einkünfteermittlung— gewerbliche Einkünfte, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen betreiben (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG).
- 22** b) Die Grenze der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird bei der Vermietung von Grundstücken überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung des Grundbesitzes im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 X R 36/06 , BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171, Rz 27). Bei dieser Abgrenzung ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen (z.B. BFH-Urteil in BFHE 257, 35, BStBl II 2017, 456 [BFH 19.01.2017 - IV R 50/14] , Rz 28).
- 23** c) Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin nicht allein wegen den von vornherein geplanten Veräußerungen (entgeltlichen Übertragungen) der beiden Dienstgebäude infolge Erlöschens der Erbbaurechte (vgl. § 12 Abs. 1 und Abs. 3 ErbbauRG) gegen Zahlung einer Entschädigung durch die Grundstückseigentümer den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten und damit ggf. ab Errichtung dieser Gebäude eine gewerbliche Vermietungstätigkeit ausgeübt hat (vgl. § 21 Abs. 3 EStG).
- 24** aa) Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin die Drei-Objekt-Grenze (dazu z.B. BFH-Urteile in BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171 [BFH 24.06.2009 - X R 36/06] , Rz 28; vom 5. Mai 2011 IV R 34/08 , BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787, Rz 31, m.w.N.) überschritten hat, bestehen nicht.
- 25** bb) Es liegt auch keiner der Fälle vor, in denen ein gewerblicher Grundstückshandel gegeben ist, ohne dass die Drei-Objekt-Grenze überschritten wurde.
- 26** Nach der Rechtsprechung des BFH kommt der Drei-Objekt-Grenze nur Indizwirkung zu. Steht aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Grundbesitz mit der unbedingten Absicht erworben oder bebaut worden ist, ihn innerhalb kurzer Zeit zu verkaufen, ist ausnahmsweise ein gewerblicher Grundstückshandel selbst dann zu bejahen, wenn weniger als vier Objekte veräußert werden (z.B. BFH-Urteil in BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171 [BFH 24.06.2009 - X R 36/06] , Rz 29, m.w.N.). Der BFH hat in solchen Fällen einen gewerblichen Grundstückshandel allerdings nur dann in Betracht gezogen, wenn ein zeitlicher Zusammenhang zwischen Erwerb/Errichtung und Veräußerung des Objekts besteht (z.B. BFH-Urteile vom 18. September 2002 X R 183/96 , BFHE 200, 293, BStBl II 2003, 238, bei Veräußerung unmittelbar nach Fertigstellung oder bereits während Bauphase; vom 24. Januar 1996 X R 255/93 , BFHE 180, 51, BStBl II 1996, 303, bei Haltedauer von ca. zwei Jahren; vom 14. Januar 1998 X R 1/96 , BFHE 185, 242, BStBl II 1998, 346, bei Haltedauer von unter zwei Jahren; vom 9. Dezember 2002 VIII R 40/01 , BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294, bei Haltedauer von bis zu acht Jahren; vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04 , BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, bei Veräußerung eines kurz zuvor erworbenen Grundstücks mit einer vom Veräußerer noch zu errichtenden Einkaufspassage; in BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787 [BFH 05.05.2011 - IV R 34/08] , bei Haltedauer von ca. zehn Monaten). Wird das Gebäude hingegen bis zu der ggf. von Anfang an unbedingt beabsichtigten Veräußerung —ebenfalls von vornherein beabsichtigt— langfristig durch Vermietung genutzt, lässt sich in diesen Fällen allein durch den Verkauf keine gewerbliche Tätigkeit begründen. Denn ein derartiges Verhalten ist für einen Grundstückshändler, der auf (zeitnahen) Umschlag seiner Ware bedacht ist, unüblich. Dies gilt jedenfalls dann, wenn —wie im Streitfall— bis zur entgeltlichen Übertragung eine Vermietung von 20 Jahren erfolgt. Dieses Rechtsverständnis bestätigt § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG . Diese Norm enthält die erkennbare

Wertung, dass die Veräußerung von Grundstücken oder Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurechte), nach einer Haltedauer von über zehn Jahren —jedenfalls im Grundsatz— privater Natur ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. April 2017 X R 6/15 , BFHE 258, 289, Rz 19).

- 27** d) Im Streitfall könnte die Tätigkeit der Klägerin aber über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgegangen sein, wenn ihr Geschäftskonzept darin bestanden haben sollte, auf den Erbbaugrundstücken Bauwerke zu errichten, diese Bauwerke an die Grundstückseigentümer zu vermieten und jene sodann nach Ablauf der 20-jährigen Vermietungszeit auf die Grundstückseigentümer gegen Erhalt einer von vornherein fest vereinbarten Entschädigung "entgeltlich zu übertragen", und bereits bei Aufnahme der Tätigkeit festgestanden haben sollte, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der Entschädigung erzielen lasse.
- 28** aa) Nach der Rechtsprechung des Senats überschreitet ein Einkünfteerzielungssubjekt die Grenze der privaten Vermögensverwaltung, wenn dessen Geschäftskonzept darin besteht, bewegliche Wirtschaftsgüter zu kaufen, zwischenzeitlich zu vermieten und zu verkaufen, und bereits bei Aufnahme dessen Tätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen lässt (z.B. BFH-Urteil vom 8. Juni 2017 IV R 30/14 , BFHE 258, 403, Rz 33). In einem solchen Fall sind die Einzeltätigkeiten einer derart gemischten Tätigkeit nicht getrennt zu würdigen, sondern zu einer einheitlichen, über den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung hinausgehenden Tätigkeit zu verklammern.
- 29** bb) Diese sog. Verklammerungsrechtsprechung ist —entgegen der Auffassung des FG und der Klägerin— auf unbewegliche Wirtschaftsgüter übertragbar.
- 30** Es ist kein Grund ersichtlich, diese Rechtsprechung auf bewegliche Wirtschaftsgüter zu beschränken. Lässt sich nämlich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Berücksichtigung des Veräußerungserlöses der vermieteten Wirtschaftsgüter erzielen, tritt die Umschichtung der Vermögenswerte —unabhängig davon, ob es sich um bewegliche oder unbewegliche Wirtschaftsgüter handelt— gegenüber der Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund. Ebenso kann nicht angenommen werden, dass die Rechtsprechung des BFH zum gewerblichen Grundstückshandel abschließenden Charakter hat. Die Frage, ob die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung des Grundbesitzes im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt, bleibt im Grundsatz eine Einzelfallentscheidung. So stellt z.B. auch die Drei-Objekt-Grenze keine Freigrenze für den Steuerpflichtigen dar (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98 , BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5.).
- 31** cc) Eine Anwendung der "Verklammerungsrechtsprechung" auf den Streitfall ist auch nicht aus sonstigen Gründen ausgeschlossen.
- 32** (1) Diese Rechtsprechung ist nicht auf solche Fälle beschränkt, bei denen zwischen An- und Verkauf nur eine kurzfristige zwischenzeitliche Vermietung erfolgt. Unerheblich ist auch, ob die veräußerten Wirtschaftsgüter angeschafft oder hergestellt worden sind. Der Senat braucht daher insbesondere nicht darüber zu entscheiden, welcher Zeitraum mit dem Wort "kurzfristig" gemeint sein könnte. Allerdings wird bei kürzeren Vermietungsphasen eher die Voraussetzung erfüllt sein, dass sich ein positives Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Veräußerungserlöses erzielen lässt. Einer Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit steht auch nicht von vornherein entgegen, dass die in § 23 Abs. 1 Satz 1 EStG genannten Haltefristen für die dort genannten Veräußerungsgegenstände überschritten sind. Grundsätzlich ist zwar —wie erwähnt (dazu B.II.3.c bb)— die Veräußerung von Grundstücken oder grundstücksgleichen Rechten nach Ablauf der in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG genannten Haltedauer von zehn Jahren privater Natur. Die Ausnutzung des Vermögenswertes durch Umschichtung ist aber auch noch nach Ablauf der dort

genannten Fristen möglich. Folgerichtig hat der BFH bei beweglichen Wirtschaftsgütern eine Verklammerung der genannten Einzeltätigkeiten auch dann für möglich erachtet, wenn im Zeitpunkt der Veräußerung die in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG genannte Haltefrist bereits abgelaufen war (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 22. Januar 2003 X R 37/00 , BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464, betreffend 18 Monate vermietete Wohnmobile; in BFHE 258, 403, betreffend ca. sechs Jahre vermietete Schiffscontainer).

- 33** (2) Ebenso ist die Reinvestition des Veräußerungserlöses in ein nämliches Objekt keine Voraussetzung dafür, dass der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird. Hierbei handelt es sich jedoch um einen Umstand, der ggf. im Rahmen des Tatbestandsmerkmals "Nachhaltigkeit" Bedeutung gewinnen kann.
- 34** dd) Unter Beachtung dieser Grundsätze ist die vom FG gegebene Begründung, wonach der Rahmen der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten sei, weil die "Verklammerungsrechtsprechung" des BFH zum einen wegen der 20-jährigen Vermietung der Bauwerke, zum anderen wegen der nicht beabsichtigten Reinvestition des Veräußerungserlöses in andere Vermietungsobjekte nicht anwendbar sei, rechtsfehlerhaft.
- 35** III. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat zwar ausgeführt, es könne angenommen werden, dass sich bei beiden Dienstgebäuden die abgeschlossenen Miet- und Erbbaurechtsverträge gegenseitig bedingten. Hieraus ließe sich folgern, dass die Klägerin ein einheitliches Geschäftskonzept —gerichtet auf Errichtung, zwischenzeitliche Vermietung und entgeltliche Übertragung der Dienstgebäude— verfolgt hat. Das FG hat aber —aus seiner Sicht zutreffend— keine Feststellungen dazu getroffen, ob bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der jeweiligen Tätigkeit im Zusammenhang mit den Dienstgebäuden festgestanden hat, dass sich das jeweils erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung der vereinbarten Entschädigung für die zu errichtenden Dienstgebäude erzielen lässt.
- 36** Dem FG wird hiermit die Gelegenheit gegeben, im zweiten Rechtsgang die hierfür erforderlichen tatsächlichen Feststellungen nachzuholen und die bisher unterlassene Prognose über das zu erwartende Gesamtergebnis anzustellen.
- 37** IV. Der Senat weist ohne Bindungswirkung auf Folgendes hin:
- 38** 1. a) Stichtag für die erforderliche —für jedes Objekt (Rathausenerweiterungsgebäude, Straßenverkehrsamt) jeweils getrennt durchzuführende— Prognose ist der Beginn der jeweiligen Tätigkeit. Erklärt das Einkünfteerzielungssubjekt —so wie hier die Klägerin— infolge einer tatsächlich erfolgten Nutzungsüberlassung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG , ist im Rahmen der Prognose zu prüfen, ob für den Zeitraum der tatsächlichen Vermögensnutzung ein Totalüberschuss erzielt wird. Bei der Ermittlung des Totalüberschusses ist von den Ergebnissen auszugehen, die sich nach den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften voraussichtlich ergeben werden. Es muss beabsichtigt sein, durch die Vermögensnutzung ein positives Ergebnis, d.h. einen (Total-)Überschuss der steuerpflichtigen Einnahmen über die Erwerbsaufwendungen zu erzielen (BFH-Urteil vom 9. Mai 2000 VIII R 77/97 , BFHE 192, 445, BStBl II 2000, 660, unter A.I.3.a). Diese Überschussprognose folgt im Grundsatz denselben Regeln, die auch sonst im Rahmen des § 21 EStG zur Feststellung der Einkünfteerzielungsabsicht Anwendung finden. Entgegen der Auffassung des FA kommt es daher nicht darauf an, ob die bei Aufnahme der Tätigkeit vorhersehbaren (vereinbarten) steuerpflichtigen Mieteinnahmen sämtliche Investitionen der Klägerin überstiegen. Von den steuerpflichtigen Mieteinnahmen sind nur die bei Mietbeginn vorhersehbaren Werbungskosten, insbesondere die während der vereinbarten Vermietungsdauer anfallenden Abschreibungen, Fremdfinanzierungszinsen und laufenden Kosten abzuziehen. Sollte diese Prognose zu einem Totalüberschuss führen, wäre die Grenze der privaten Vermögensverwaltung nicht überschritten.
- 39** b) Das Erfordernis, eine Totalüberschussprognose durchzuführen, ist nicht deshalb entbehrlich, weil bei auf Dauer angelegten Vermietungen das Erzielen eines Totalüberschusses vermutet wird. Denn

die nach einem Konzept —wie hier— nur 20 Jahre umfassende Vermietungsdauer ist keine auf Dauer angelegte Vermietungstätigkeit (vgl. BFH-Beschluss vom 2. Juli 2008 IX B 46/08 , BFHE 222, 387, BStBl II 2008, 815, unter II.2.a).

- 40** 2. Sollte hingegen die Tätigkeit der Klägerin über den Bereich der privaten Vermögensverwaltung hinausgegangen sein, bleibt zu den übrigen Tatbestandsmerkmalen des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG Folgendes anzumerken:
- 41** a) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat sie am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird (BFH-Urteil vom 30. September 2010 IV R 44/08 , BFHE 233, 28, BStBl II 2011, 645, Rz 37, m.w.N.). Dabei können auch Leistungen an einen einzigen Abnehmer eine Marktteilnahme begründen (BFH-Urteil vom 16. Mai 2002 IV R 94/99 , BFHE 199, 261, BStBl II 2002, 565). Die Klägerin hat nach Einräumung der Erbbaurechte auf den Erbbaugrundstücken Bauwerke errichten lassen und diese an die Grundstückseigentümer vermietet. Als Folge des Erlöschens der Erbbaurechte durch Zeitablauf ging das Eigentum an den Bauwerken gegen Zahlung einer von vornherein fest vereinbarten Entschädigung auf die Grundstückseigentümer über. Dieses Verhalten erfüllt die Voraussetzungen einer entgeltlichen, auf Güter- und Leistungsaustausch gerichteten Marktteilnahme.
- 42** b) Die Annahme einer nachhaltigen Tätigkeit wäre nicht deshalb ausgeschlossen, weil zwischen dem Durchführungsbeginn beider Objekte ein Zeitraum von mehr als sechs Jahren gelegen hat.
- 43** Eine Tätigkeit ist grundsätzlich nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist, also eine Wiederholungsabsicht in der Weise besteht, dass weitere Geschäfte geplant sind (z.B. BFH-Urteil in BFHE 201, 180, BStBl II 2003, 294 [BFH 09.12.2002 - VIII R 40/01] , unter 2.a, m.w.N.). Die tatsächliche Wiederholung ist die häufigste, aber nicht die einzige Form, in der eine Wiederholungsabsicht zum Ausdruck kommen kann (Schmidt/Wacker, EStG, 36. Aufl., § 15 Rz 17).
- 44** Wären bei beiden Dienstgebäuden die Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit zu verklammern, müsste infolge tatsächlicher Wiederholung des Geschäfts die Nachhaltigkeit bejaht werden. Dem stünde der Zeitraum von mehr als sechs Jahren zwischen dem Beginn beider Objekte nicht entgegen. Denn eine Nachhaltigkeit kann auch dann angenommen werden, wenn sich die Tätigkeiten nur in größeren Zeitabständen wiederholen (BFH-Urteil vom 21. August 1985 I R 60/80 , BFHE 145, 33, BStBl II 1986, 88, unter 2.b (2.2)). Außerdem wäre im Streitfall zu berücksichtigen, dass mit dem "zweiten Geschäft" (Errichtung, Vermietung und "entgeltliche Übertragung" des Straßenverkehrsamts) zu einem Zeitpunkt begonnen wurde, als das "erste Geschäft" (Errichtung, Vermietung und "entgeltliche Übertragung" des Rathausenerweiterungsbaus) noch längst nicht beendet war.
- 45** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO .

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.