

## Urteil vom 09. März 2011, IX R 50/10

**Keine fortdauernde Einkünfteerzielungsabsicht bei der Veräußerung einer vermieteten Immobilie an eine die Vermietung fortsetzende - teilweise personenidentische - gewerblich geprägte KG - gesonderte Ermittlung der Einkünfteerzielungsabsicht für jede Einkunftsart**

BFH IX. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 2, EStG § 15 Abs 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 22 Nr 2, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 24. November 2009, Az: I 822/05

### Leitsätze

Spricht es gegen die Einkünfteerzielungsabsicht, wenn der Steuerpflichtige ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --von in der Regel bis zu fünf Jahren-- seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert, so auch dann, wenn er seine vermietete Immobilie in einem entsprechenden Zeitraum an eine die Vermietung fortführende gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) veräußert, an der er selbst beteiligt ist (Ergänzung zum BFH-Urteil vom 9. Juli 2002 IX R 47/99, BFHE 199, 417, BStBl II 2003, 580).

### Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) in Bezug auf zwei Objekte mit Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt hat, indem er zwar Mietverträge abgeschlossen hatte, die Objekte aber, kurz nachdem sie fertig gestellt waren, an eine gewerblich geprägte Kommanditgesellschaft veräußerte, an der er selbst maßgeblich als Gesellschafter beteiligt ist.
- 2** Der Kläger war in den Streitjahren (1992 und 1993) als Notar tätig. Er erwarb mit notariellen Verträgen vom 10. und vom 24. November 1992 zwei unbebaute Grundstücke in C. Der Verkäufer dieser Grundstücke verpflichtete sich dem Kläger gegenüber, schlüsselfertige Reihenhausdoppelhälften zu errichten, die im September 1993 fertig gestellt wurden und die der Kläger ab diesem Zeitpunkt vermietete. Im Dezember 1993 verkaufte der Kläger die Grundstücke an eine Grundstücksgesellschaft mbH & Co. Betriebs KG (KG), die er am 7. Dezember 1993 gegründet hatte. An der KG waren der Kläger mit einer Einlage von 416.000 DM, A mit einer Einlage von 213.000 DM, die beiden Söhne des Klägers mit einer Einlage von je 5.000 DM und S mit einer Einlage von 10.000 DM beteiligt. Komplementärin ist eine vom Kläger im August 1993 gegründete GmbH. Als Kaufpreis für die Grundstücke wurde exakt der Betrag vereinbart, den der Kläger zuvor selbst für die Objekte gezahlt hatte. Die KG vermietete die Objekte (jedenfalls zum Teil) aufgrund der bereits durch den Kläger abgeschlossenen Mietverträge weiter.
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte es letztlich ab, bei dem Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Der Kläger habe keine Einkünfteerzielungsabsicht gehabt, weil er die Grundstücke kurz nach der Fertigstellung der Objekte und der Aufnahme der Vermietungstätigkeit wieder verkauft habe. Das lasse nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Juli 2002 IX R 47/99 (BFHE 199, 417, BStBl II 2003, 580) auf fehlende Einkünfteerzielungsabsicht schließen.
- 4** Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte zur Begründung aus, der Kläger habe keine Einkünfteerzielungsabsicht gehabt. Er habe das gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechende Beweisanzeichen (Verkauf) nicht erschüttern können. Auf den Abschluss von langfristigen Finanzierungen und unbefristeten Mietverträgen komme es nicht an. Dass der Kläger die Grundstücke an die KG veräußert habe, an der er selbst maßgebend beteiligt sei, sei unerheblich.
- 5** Hiergegen richtet sich die Revision des Klägers, die er auf Verletzung materiellen Rechts sowie auf Verfahrensfehler

stützt. Bei einer Vermietung eines Objekts könne Einkünfteerzielungsabsicht auch dann typisierend angenommen werden, wenn das Objekt innerhalb von fünf Jahren an eine dieses Objekt weiter vermietende Personengesellschaft veräußert werde, an der der Veräußerer mehrheitlich beteiligt sei. Außerdem habe das FG verfahrensfehlerhaft geurteilt, nicht alle vorgetragene(n) Tatsachen berücksichtigt (Verstoß gegen § 96 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) und durch Übergehen eines Beweisantrags (zur Tatsache der auf Dauer angelegten Vermietungsabsicht des Klägers) seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) verletzt.

**6** Der Kläger beantragt,

das angefochtene Urteil sowie den Bescheid des FA über die Ablehnung des Antrags auf Änderung vom 12. Mai 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 7. Oktober 2005 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide der Jahre 1992 und 1993 jeweils vom 22. Januar 1999 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus den streitigen Objekten in C im Jahr 1992 mit ./ 240.001 DM und im Jahr 1993 mit ./ 97.562 DM berücksichtigt werden, hilfsweise, die Sache an das Thüringer FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

**7** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

**8** Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.

**9** 1. Die geltend gemachten Verfahrensrügen greifen nicht durch: Das FG hat die Tatsachen, dass der Kläger mehrheitlich an der KG beteiligt ist und dass die KG die Grundstücke weiterhin vermietet hat, in seinem Urteil berücksichtigt, allerdings anders als der Kläger gewürdigt. Die Folgerungen aus der fortbestehenden Vermietungsabsicht des Klägers --oder der KG-- ist hier eine Rechtsfrage, so dass es auch auf die angebotenen Zeugenbeweise nicht ankommt.

**10** 2. Das FG hat in der Sache im Ergebnis zutreffend die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers verneint und deshalb § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht verletzt.

**11** a) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei demjenigen, der seine Vermietungstätigkeit auf Dauer anlegt, grundsätzlich und typisierend --wenn also keine besonderen Umstände dagegen sprechen-- davon auszugehen, dass er beabsichtigt, letztlich einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, und vom 19. April 2005 IX R 15/04, BFHE 210, 24, BStBl II 2005, 754, m.w.N. insbesondere zu Ausnahmefällen). Von einer auf Dauer ausgerichteten Vermietung ist nur auszugehen, wenn sie nach den bei ihrem Beginn ersichtlichen Umständen keiner Befristung unterliegt (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2002 IX R 57/00, BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695).

**12** b) Liegt danach ein gegen die Einkünfteerzielungsabsicht sprechendes Indiz vor, wenn der Steuerpflichtige ein bebautes Grundstück innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --von in der Regel bis zu fünf Jahren-- seit der Anschaffung oder Herstellung wieder veräußert (BFH-Urteil in BFHE 199, 417, BStBl II 2003, 580), so gilt dies auch, wenn der Steuerpflichtige seine vermietete Immobilie in einem entsprechenden Zeitraum an eine die Vermietung fortführende gewerblich geprägte Personengesellschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) veräußert, an der er selbst beteiligt ist.

**13** aa) Zwar erzielt der Steuerpflichtige im Zusammenhang mit der Vermietung weiterhin steuerbare Einkünfte. Indessen ist dies für die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung regelmäßig ohne Bedeutung. Denn die Einkünfteerzielungsabsicht ist für jede Einkunftsart gesondert zu ermitteln (so auch das Bundesministerium der Finanzen --BMF-- in seinem Schreiben vom 8. Oktober 2004, BStBl I 2004, 933 Rz 34; zur im Schrifttum diskutierten Ausnahme von diesem Grundsatz siehe unten unter c) bb), m.w.N.). Der Dualismus der Einkunftsarten und einkunftsspezifische Besonderheiten machen es erforderlich, zunächst die Einkunftsart zu klären, bevor die Einkünfteerzielungsabsicht zu prüfen ist (BFH-Urteil vom 29. März 2001 IV R 88/99, BFHE 195, 267, BStBl II 2002, 791). Eine die Einkunftsarten übergreifende Einkünfteerzielungsabsicht kennt

das Gesetz nicht. Verwirklicht also die Personengesellschaft, an die der Gesellschafter seine bislang durch ihn vermieteten Objekte veräußert, als gewerblich geprägte Gesellschaft mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) eine andere Einkunftsart und werden diese Einkünfte dem Gesellschafter über § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG als Mitunternehmer zugerechnet, so knüpfen diese nicht mehr an die Nutzungsüberlassung i.S. von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sondern an das gewerbliche Unternehmen der Personengesellschaft an und sind nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Gewinn (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG) im Sinne eines Betriebsvermögensvergleichs. Die Einkünfteerzielungsabsicht hat dementsprechend in ihrer spezifischen Form der Gewinnerzielungsabsicht gemäß § 15 Abs. 2 EStG eine ganz andere Zielrichtung (Steuerbarkeit der Vermögensebene) als die Überschusserzielungsabsicht. Deshalb kann die Gewinnerzielungsabsicht nicht als Fortsetzung der Überschusserzielungsabsicht angesehen werden.

- 14** bb) Hierdurch unterscheidet sich der Fall einer die Vermietungstätigkeit fortsetzenden Personengesellschaft mit Einkünften aus Gewerbebetrieb von dem Fall, in dem die Vermietung von einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft fortgeführt wird. Bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist es zwar grundsätzlich die Personenmehrheit, die den Tatbestand der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung erfüllt, indem sie die Immobilie vermietet (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15. Dezember 2009 IX R 55/08, BFH/NV 2010, 863). Sind aber die steuerrechtlich erheblichen Merkmale, welche die Personengesellschaft verwirklicht hat, ihren Gesellschaftern zuzurechnen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b bb (3)) und deshalb die Einkünfte zunächst auf der Ebene der Gesellschaft zu ermitteln und sodann auf die Gesellschafter zu verteilen (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteile vom 21. November 2000 IX R 2/96, BFHE 193, 460, BStBl II 2001, 789, und vom 27. Juli 2004 IX R 20/03, BFHE 206, 444, BStBl II 2005, 33), so muss auch die Einkünfteerzielungsabsicht sowohl auf der Ebene der Gesellschaft als auch auf der Ebene des einzelnen Gesellschafters gegeben sein. Damit werden sowohl der objektive wie auch der subjektive Tatbestand des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, den die Personengesellschaft durch ihr auf Dauer ausgerichtetes Vermieten verwirklicht, den Gesellschaftern zugerechnet. Vermietet also die vermögensverwaltende Personengesellschaft die ihr vom Gesellschafter veräußerten Grundstücke weiter (tritt sie z.B. zivilrechtlich in die Mietverträge des Gesellschafters ein, § 566 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), so erfüllt der Gesellschafter gemeinschaftlich mit anderen nach wie vor den objektiven und subjektiven Tatbestand der Einkunftsart der Vermietung und Verpachtung, den er zuvor allein verwirklicht hat. Er hat dann kontinuierlich Einkünfteerzielungsabsicht, vor der Veräußerung allein und nach der Veräußerung zusammen mit anderen. Diese Kontinuität wird unterbrochen, wenn die Personengesellschaft, die die Grundstücke weiterhin vermietet, gewerblich geprägt ist und Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Hier richtet sich die nunmehr erforderliche Gewinnerzielungsabsicht --als "aliud" gegenüber der Überschusserzielungsabsicht-- nicht mehr auf das Vermieten (als Rechtsverhältnis, argumentum ex § 24 Nr. 2 EStG), sondern umfasst die gesamte unternehmerische Tätigkeit einschließlich des Vermögens (der Personengesellschaft wie auch gegebenenfalls des Sonderbetriebsvermögens der Mitunternehmer).
- 15** c) Nach diesen Maßstäben hat das FG zutreffend in der Veräußerung der Grundstücke in C an die KG gerade einmal 13 Monate nach Erwerb ein Beweisanzeichen gesehen, das gegen die Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers spricht.
- 16** aa) Es hat im Ergebnis richtig die durch die KG fortgesetzte Vermietungstätigkeit nicht in die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht des Klägers einbezogen. Es hat zwar explizit keine Prognose im Sinne des BFH-Urteils vom 6. November 2001 IX R 97/00 (BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726) angeschlossen. Indes geht das FG aufgrund einer Gesamtwürdigung, an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, von einer von vornherein bestehenden Veräußerungsabsicht aus. Deshalb ist in diesem --dadurch verkürzten-- Prognosezeitraum schon nach dem eigenen Vortrag des Klägers nicht von einem Totalüberschuss auszugehen.
- 17** bb) Dies gilt auch dann, wenn man die von keinem Beteiligten berücksichtigte Erwägung anstellt, dass die Veräußerung der Grundstücke durch den Kläger den Steuertatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erfüllt. Diese Vorschrift ist im Streitfall einschlägig; denn es ist von einer Veräußerung der Grundstücke innerhalb der Veräußerungsfrist trotz gegebener --teilweiser-- Beteiligungsidentität auszugehen; die mit der Anwendung des § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung verbundene bruchteilsmäßige Zuordnung der Grundstücke wird durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verdrängt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18. Mai 2004 IX R 83/00, BFHE 206, 162, BStBl II 2004, 898).
- 18** Im Schrifttum wird erwogen, einen Veräußerungsgewinn nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 22 Nr. 2 EStG in die Beurteilung der Einkünfteerzielungsabsicht einzubeziehen (so z.B. Pezzer, Steuer und Wirtschaft 2000, 457; Mellinghoff in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 21 Rz 18; Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach, § 21 EStG Rz 71 a.E., m.w.N.);

Heuermann, Deutsche Steuerzeitung 2002, 864, 867; a.A. BMF-Schreiben in BStBl I 2004, 933 Rz 34). Der Senat kann indes unerörtert lassen, welcher Auffassung zu folgen ist. Selbst wenn man einen steuerrechtlich erheblichen Zusammenhang der privaten Veräußerungsgeschäfte mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung annähme, würde sich dies im Streitfall nicht auswirken, weil der Veräußerungspreis mit den Anschaffungskosten identisch ist. Ohne selbst eine Gesamtwürdigung durchführen zu können, wäre deshalb aufgrund der Feststellungen des FG auch in diesem Fall ein Totalüberschuss nicht denkbar.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)