

Urteil vom 20. November 2012, IX R 10/11

Abfindungsfreibetrag/gewerblicher Grundstückshandel/privates Veräußerungsgeschäft

BFH IX. Senat

EStG § 3 Nr 9, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 22 Nr 3

vorgehend FG München, 17. Mai 2010, Az: 13 K 2532/07

Leitsätze

1. Ob die Auflösung eines Dienstverhältnisses vom Arbeitgeber veranlasst ist §3 Nr. 9 EStG), hängt entscheidend davon ab, ob die hierfür maßgebliche Willensbildung durch den Arbeitgeber erfolgte.
2. NV: Wie das Überschreiten der sog. Drei-Objekt-Grenze nicht ausnahmslos (Nachhaltigkeit) indiziert, so sind erst recht bei der Beurteilung eines nur geplanten potenziellen gewerblichen Grundstückshandels die Gesamtumstände der Planung zu berücksichtigen. Erweist sich das geplante Vorhaben von vornherein als nicht realisierbar, so steht dies der Einordnung als gewerblich entgegen.
3. NV: Wird eine Gegenleistung für die Abtretung eines Anspruchs aus einem Mietverhältnis bezahlt, so erfüllt dies den Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG.

Tatbestand

- 1 I. Die Streitsache befindet sich im zweiten Rechtszug. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden für das Streitjahr 1997 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Im Dezember 1996 erwarben die Kläger ein 2 710 qm großes Grundstück in B zu einem Kaufpreis von 1.350.000 DM. Ende 1997 wurde der darauf befindliche Bungalow abgerissen. Für dieses Objekt machten die Kläger einen Werbungskostenüberschuss von 397.746 DM geltend, den der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) mangels Vermietungsabsicht nicht anerkannte.
- 3 Im September 1996 erwarb der Kläger 100 % der Anteile an einer GmbH (Stammkapital 50.000 DM) zu einem Preis von 798.000 DM. Nach Erhöhung des Stammkapitals um 100.000 DM veräußerte der Kläger Geschäftsanteile der GmbH von nominell 75.000 DM (50 %) zu einem Preis von 750.000 DM, fällig im Februar 1997. Im April 1997 trat der Kläger auch die weiteren 50 % der Anteile an der GmbH an dieselbe Erwerberin ab. Als Gegenleistung wurden 1.650.000 DM vereinbart, die sich laut Vertrag wie folgt aufteilt:
 - 4
 - Zwischen der GmbH und dem Kläger war am 9. November 1996 ein Geschäftsführer-Anstellungsvertrag geschlossen worden. Für die vorzeitige Aufhebung dieses Vertrags zahlte die Erwerberin an den Veräußerer (Kläger) 250.000 DM. In der Aufhebungsvereinbarung ist festgehalten, dass die Beendigung des Arbeitsverhältnisses in beiderseitigem Einvernehmen auf Veranlassung der GmbH erfolge. Die Abfindung werde im Rahmen der Übertragung von Geschäftsanteilen als Bestandteil des dortigen Kaufpreises vereinbart werden.
 - Ein weiterer, von der Erwerberin an den Kläger zu leistender Betrag galt als Kaufpreis in Höhe von 1.000.000 DM.

- Die GmbH hatte einen bis zum 31. März 2001 befristeten Mietvertrag über ein Betriebsgrundstück der GmbH abgeschlossen. Nach Angabe des Klägers hatten die Grundstückseigentümer und der damalige Alleingesellschafter und Geschäftsführer der GmbH mündlich eine Optionsvereinbarung abgeschlossen, die auf die Verlängerung des Mietverhältnisses um fünf Jahre abzielte. Dieses Optionsrecht war an den Kläger abgetreten. Dieser trat im Rahmen der Geschäftsanteilsabtretung dieses Recht an die Erwerberin ab. Für die Abtretung dieses Anspruchs wurde ein Betrag von 400.000 DM vereinbart. Der Kläger übernahm gegenüber der Erwerberin keine Gewähr für die Abtretbarkeit und Durchsetzbarkeit dieses Anspruchs bzw. Rechts. Die Gegenleistung von 400.000 DM sollte auch dann bestehen bleiben, wenn vom Käufer keinerlei Rechte in Anspruch genommen oder durchgesetzt werden könnten.
- 5 Die Kläger erklärten aus diesem Vorgang einen Veräußerungsgewinn gemäß § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 362.791 DM, dies ohne Berücksichtigung des auf die Abtretung des Optionsrechts entfallenden Betrags (400.000 DM), da es sich insoweit um die Veräußerung eines immateriellen Wirtschaftsguts handele. Demgegenüber setzte das FA im Einkommensteuerbescheid Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 762.791 DM an. Dieser Bescheid wurde aus vorliegend nicht streitigen Gründen geändert (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr 345.937 DM). Im Einspruchsverfahren gegen diesen 1. Änderungsbescheid, im Rahmen dessen der Kläger u.a. zusätzliche Kosten für die Geschäftsanteilsabtretung in Höhe von 3.166 DM geltend machte, erließ das FA einen 2. Änderungsbescheid, mit dem es die Gegenleistung für die Aufhebung des Geschäftsführervertrags in Höhe von 250.000 DM den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuordnete und bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb die zusätzlichen Kosten gewinnmindernd berücksichtigte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr 92.771 DM; 345.937 DM ./ 3.166 DM ./ 250.000 DM; laut aktuellem Steuerbescheid 1997 vom 25. Februar 2011 113.714 DM).
- 6 Der Einspruch blieb erfolglos. Im Klageverfahren erging ein weiterer Änderungsbescheid. Streitig blieben drei Punkte: Freibetrag wegen Auflösung des Dienstverhältnisses, gewerblicher Grundstückshandel sowie Abtretung der Rechte aus dem Mietvertrag und Optionsrecht.
- 7 Das Finanzgericht (FG) hat der Klage in vollem Umfang stattgegeben. Zu Unrecht habe das FA bei der Besteuerung der Abfindung für die Beendigung des Dienstverhältnisses den Freibetrag gemäß § 3 Nr. 9 EStG in Höhe von 24.000 DM nicht gewährt. Der Kläger sei Geschäftsführer der GmbH gewesen. Die vorzeitige Beendigung des Dienstverhältnisses des Klägers mit der GmbH sei durch Letztere betrieben worden, weil diese nach Übertragung der Geschäftsanteile auf die neue Gesellschafterin die Durchsetzung einer eigenen Geschäftspolitik mit einem anderen Geschäftsführer vornehmen wollte und deshalb an einer möglichst schnellen Auflösung des Dienstverhältnisses mit dem Kläger als bisherigen Geschäftsführer interessiert gewesen sei.
- 8 Zu Unrecht habe das FA auch die Aufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb und der Bebaubarmachung des Grundstücks in B nicht als Betriebsausgaben im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels berücksichtigt. Im Streitfall liege eine gewerbliche Tätigkeit vor. Das Grundstück habe der Kläger in 1996 erworben, um es privat zu nutzen. Nachdem sich die geplante Eigennutzung nicht habe verwirklichen lassen, habe der Kläger unverzüglich alles versucht, um den Umfang der Bebauung zu erhöhen. Aus diesem Grund habe er den Bungalow abreißen und das Grundstück roden lassen. Er habe einen Architekten mit der Planung von vier Doppelhaushälften beauftragt, bei der Gemeinde einen Antrag auf Vorbescheid und schließlich einen Bauantrag gestellt. Bereits vor Erteilung der Baugenehmigung habe der Kläger eine Maklerfirma mit dem Verkauf der Objekte beauftragt. Jedoch habe die Planung nicht den Vorgaben der Gemeinde entsprochen. Die geplanten vier Doppelhaushälften wiesen eine zu hohe Baudichte auf. Die geplante Teilung des Grundstücks in vier Parzellen habe dem Gebietscharakter widersprochen. Das Bestreben des Klägers, das Grundstück umfassend zu bebauen, habe dazu geführt, dass die Gemeinde in 1998 eine Veränderungssperre erlassen und beschlossen habe, einen qualifizierten Bebauungsplan aufzustellen. Dies habe dazu geführt, dass die getätigten Aufwendungen, nämlich die Kosten der Rodung wie auch die im Streitjahr angefallenen Zinsen, als vergebliche, vorweggenommene Betriebsausgaben zu qualifizieren seien.
- 9 Die Abtretung der Rechte aus dem Mietvertrag und die Übertragung der Option auf Verlängerung des Mietvertrags seien nicht steuerbar. Insbesondere sei nicht der Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG erfüllt, weil die Übertragung dieser Rechte sich als Veräußerungs- oder veräußerungsähnlicher Vorgang im privaten Bereich darstellten. Entgegen dem Wortlaut des notariellen Vertrags über den Verkauf der Geschäftsanteile der GmbH sei nicht die GmbH, sondern der Kläger Mieter des Betriebsgrundstücks gewesen. Der Kläger habe mit demselben notariellen Vertrag die ihm persönlich gehörenden Rechte aus dem Mietvertrag sowie das Optionsrecht auf Verlängerung des Mietvertrags veräußert.

- 10 Der Mietvertrag und das Optionsrecht seien von der Erwerberin übernommen worden; die Option sei im Jahr 2001 gegenüber der Hausverwaltung ausgeübt worden. Dadurch habe sich der bestehende Mietvertrag zu den alten Bedingungen auf unbefristete Zeit verlängert. Für die Überlassung der Rechte aus dem Mietvertrag an die Erwerberin sei ein Entgelt in Höhe von 400.000 DM entrichtet worden.
- 11 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt. Das FG habe § 3 Nr. 9 EStG verletzt, weil die Auflösung des Dienstverhältnisses nicht vom Arbeitgeber, der GmbH, veranlasst gewesen sei.
- 12 Auch habe das FG den Verkauf nur eines Grundstücks durch den Kläger in unrichtiger Weise unter § 15 EStG subsumiert und dabei das negative Tatbestandsmerkmal des § 15 Abs. 2 EStG, dass keine private Vermögensverwaltung gegeben sein dürfe, nicht beachtet. Insbesondere gebe es keinen Fall, in dem der Bundesfinanzhof (BFH) den Kauf und Verkauf eines einzigen Grundstücks als für eine gewerbliche Tätigkeit ausreichend angesehen hätte, wenn abgesehen von Aktivitäten, die jeder private Bauherr entfalte, nichts weiter unternommen werde. Das FG unterstelle die Veräußerungsabsicht des Klägers, indem es nahezu ungeprüft auf dessen angebliche Absichten und Planungen verweise und verstoße hierbei gegen Denkgesetze. Kein Architekt plane zwei Doppelhäuser, ohne sich vorher zu informieren, ob diese voraussichtlich genehmigt würden.
- 13 Das Optionsrecht sei kein Wirtschaftsgut und objektiv wertlos gewesen, da es auf unbestimmte Zeit gerichtet gewesen sei. Tatsächlich habe die Anteilserwerberin nicht die Option ausgeübt und die --unwirksam-- abgetretenen Rechte aus dem Mietvertrag geltend gemacht, sondern einen eigenen Mietvertrag abgeschlossen. Die wertlose Option habe hierbei keine Rolle gespielt. Die Anteilserwerberin habe daher die 400.000 DM nicht für das Optionsrecht, sondern als Teil des Kaufpreises für die GmbH-Anteile gezahlt.
- 14 Das FA beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 16 Insbesondere habe der Kläger unwidersprochen vorgetragen, dass er einen Gewerbeschein als Immobilienmakler gehabt habe, Bauträger über seine eigene GmbH gewesen sei und nach Wegfall der Absicht der Eigennutzung das alte Haus abgerissen habe und vier neue Einheiten habe errichten wollen, um diese sodann zu verkaufen. Unstreitig habe der Kläger eine Kalkulation für den Gesamtverkauf aufgestellt. Die Planung der Errichtung und des Verkaufs von vier Einheiten führe zur Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels. Es seien zudem weitere Objekte geplant gewesen, die auch durchgeführt worden seien. Irrelevant sei, dass das Grundstück unbebaut weiterveräußert worden sei, da der Kläger nachgewiesen habe, dass er alles versucht habe, um den Umfang der Bebauung zu erhöhen.
- 17 Die Schlussfolgerung des FG zur Veranlassung der Aufhebungsvereinbarung sei möglich. Was die Abtretung der Rechte aus dem Mietvertrag und Optionsrecht betreffe, seien Pachtvertrag und Optionsrecht zu gleichen Konditionen von der Erwerberin übernommen worden.

Entscheidungsgründe

- 18 II. Die Revision ist begründet.
- 19 1. Die Vorentscheidung ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Sie hat über den Einkommensteuerbescheid 1997 vom 18. November 2005 entschieden. Danach ist während des Revisionsverfahrens am 25. Februar 2011 ein (weiterer) geänderter Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ergangen. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr wirksamer Bescheid zugrunde, mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (BFH-Urteil vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, unter II.1., m.w.N.).
- 20 Der Senat entscheidet nach §§ 100, 121 der Finanzgerichtsordnung (FGO) auf der Grundlage der bestehen bleibenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl in der Sache. Der Änderungsbescheid enthält hinsichtlich der streitigen Punkte keine Änderungen; der Senat sieht daher wegen Spruchreife der Sache von einer Zurückverweisung nach § 127 FGO ab (vgl. BFH-Urteil in BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, unter II.1.).
- 21 2. Zutreffend hat das FG den an den Kläger gezahlten Betrag als Abfindung i.S. des § 3 Nr. 9 EStG beurteilt (dazu a). Insoweit wird der Klage stattgegeben. Zu Unrecht ist es jedoch von einem gewerblichen Grundstückshandel (dazu b)

und von der Nichtsteuerbarkeit des Entgelts für die Weitergabe von Mieterrechten (dazu c) ausgegangen. Insoweit wird die Klage abgewiesen.

- 22** a) Die Gewährung des Abfindungsfreibetrags gemäß § 3 Nr. 9 EStG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 23** aa) Gemäß § 3 Nr. 9 Satz 1 EStG (i.d.F. des Streitjahres) sind Abfindungen u.a. wegen einer vom Arbeitgeber veranlassten Auflösung des Dienstverhältnisses, höchstens jedoch 24.000 DM, steuerfrei. Eine vom Arbeitgeber veranlasste Vertragsauflösung liegt vor, wenn der Arbeitgeber die entscheidenden Ursachen für die Auflösung gesetzt hat. Dabei ist nicht die arbeitsrechtliche Beurteilung der Auflösung maßgeblich, sondern allein der Umstand, wer die Auflösung "betrieben" hat, von wem also die (Initiative zur) Beendigung des Dienstverhältnisses ausgegangen ist (vgl. dazu BFH-Urteile vom 11. Januar 1980 VI R 165/77, BFHE 129, 479, BStBl II 1980, 205; vom 10. November 2004 XI R 51/03, BFHE 208, 186, BStBl II 2005, 441, und XI R 64/03, BFHE 207, 336, BStBl II 2005, 181, m.w.N.). Ob das Arbeitsverhältnis letztlich einvernehmlich aufgelöst wird, ist unerheblich (BFH-Urteil in BFHE 208, 186, BStBl II 2005, 441).
- 24** Ob die Vertragsauflösung vom Arbeitgeber veranlasst wurde, ist anhand der Umstände des Einzelfalles vom FG als Tatsacheninstanz zu entscheiden. Dabei kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass bei Zahlung einer Abfindung der Arbeitgeber die Auflösung gewollt und damit auch veranlasst hat; denn anderenfalls wäre er kaum bereit gewesen, eine Abfindung zu zahlen (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 2004 XI R 14/04, BFH/NV 2005, 1247, und in BFHE 207, 336, BStBl II 2005, 181, m.w.N.).
- 25** bb) Diesen Grundsätzen entspricht die Vorentscheidung; sie ist daher aus Rechtsgründen nicht zu beanstanden. Das FG stellt fest, dass die vorzeitige Beendigung des Dienstverhältnisses des Klägers durch die GmbH betrieben worden sei, dies im Hinblick auf die unmittelbar bevorstehende Anteilsveräußerung durch den Kläger. Dass dabei die Interessenlage der Mitgesellschafterin des Klägers und künftigen Alleingesellschafterin die Beendigung des Dienstverhältnisses erforderte, ist lediglich das Motiv für die Veranlassung durch die GmbH. Die maßgebliche Willensbildung erfolgte durch die GmbH. Insoweit ist die Tatsachenfeststellung des FG möglich und bindet den Senat (§ 118 Abs. 2 FGO). Unerheblich ist, dass der Gesellschafter an der GmbH noch zu 50 % beteiligt war und somit maßgeblichen Einfluss auf die Willensbildung der GmbH hatte. Die GmbH konnte mit dem Kläger einen Arbeitsvertrag schließen und ihn ebenso wieder aufgeben. Dass die Motivationslage des Klägers für die Mitwirkung als Gesellschafter an der Willensbildung der Gesellschaft zugleich durch seine eigenen Vorteile als Arbeitnehmer bestimmt sein konnte, ändert nichts daran, dass die vom FG festgestellte Veranlassung der vorzeitigen Beendigung des Arbeitsverhältnisses durch die GmbH möglich war (vgl. auch BFH-Urteil vom 13. August 2003 XI R 18/02, BFHE 203, 420, BStBl II 2004, 106). Unschädlich ist auch die Zahlung der Abfindung durch die Erwerberin als Dritte (vgl. BFH-Urteil vom 11. Mai 2010 IX R 39/09, BFH/NV 2010, 1801). Gerade weil es sich um die künftige Alleingesellschafterin handelte, die bereits zu 50 % die Willensbildung in der GmbH beeinflusste, ist die Veranlassung der vorzeitigen Auflösung durch die GmbH schlüssig.
- 26** b) Zu Unrecht hat das FG jedoch auf der Grundlage seiner Feststellungen einen gewerblichen Grundstückshandel bejaht und damit § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG verletzt.
- 27** aa) Unter einem Gewerbebetrieb ist gemäß § 15 Abs. 2 EStG jede selbständige nachhaltige Tätigkeit zu verstehen, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, falls sie den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet und es sich nicht um die Ausübung von Land- und Forstwirtschaft oder einer selbständigen Tätigkeit handelt. "Gewerblicher Grundstückshandel" ist die schlagwortartige Sammelbezeichnung für Betätigungen im Grundstücksbereich, welche die positiv normierten Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen und nicht der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen sind.
- 28** Nach der Rechtsprechung des BFH kommt ein gewerblicher Grundstückshandel u.a. durch händlertypisches Verhalten zustande, wenn der Steuerpflichtige eine Anzahl bestimmter Objekte (insbesondere Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen oder unbebaute Grundstücke) kauft oder errichtet und sie in engem zeitlichen Zusammenhang anschließend veräußert (BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 XI R 25/03, BFH/NV 2004, 1399). Werden vor Ablauf eines Zeitraums von fünf Jahren seit Anschaffung bzw. Errichtung mehr als drei Objekte/mindestens vier Objekte veräußert und liegen zwischen den einzelnen Verwertungsmaßnahmen nicht mehr als fünf Jahre, so ist regelmäßig von einem gewerblichen Grundstückshandel auszugehen, weil die äußeren Umstände den Schluss zulassen, dass es dem Steuerpflichtigen zu Beginn seiner Tätigkeiten weniger auf die Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten als auf die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung ankommt (sog. Drei-Objekt-Grenze; z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember

2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.; BFH-Urteil vom 20. Juli 2005 X R 74/01, BFH/NV 2005, 2195).

- 29** Trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze können Veräußerungen sich noch im Rahmen privater Vermögensverwaltung halten, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht vorliegen. Steht dagegen aufgrund objektiver Umstände fest, dass der Grundbesitz mit unbedingter Veräußerungsabsicht erworben oder bebaut worden ist, so kann auch die Veräußerung von weniger als vier Objekten gewerblich sein (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291; BFH-Urteile vom 15. März 2005 X R 39/03, BFHE 209, 320, BStBl II 2005, 817, unter B.II.1.g cc, m.w.N.; vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, betreffend Einkaufspassage).
- 30** bb) Zwar gibt das FG zutreffend die wesentlichen Aussagen der Rechtsprechung des BFH zum gewerblichen Grundstückshandel wieder. Wenn es als Grundlage für die Anwendung dieser Grundsätze jedoch feststellt, dass der Kläger die beim Grundstückserwerb geplante Eigennutzung aufgegeben und danach unverzüglich alles versucht hat, um den Umfang der Bebauung zu klären (-abriss und Rodung), so rechtfertigt dies die Annahme der Gewerblichkeit nicht.
- 31** Weiter hat der Kläger einen Architekten mit der Planung von vier Doppelhaushälften beauftragt und einen Vorbescheid beantragt. Trotz negativem Vorbescheid --die geplante Grundstücksteilung widersprach dem Gebietscharakter-- hat er eine Baugenehmigung beantragt und einen Makler mit dem Verkauf beauftragt. Die geplante Bebauung und Veräußerung von vier Objekten war danach aus baurechtlichen Gründen von vornherein nicht zu realisieren. Allein die --nur als solche ins Werk gesetzte-- Planung der Errichtung und Veräußerung von vier Objekten rechtfertigt jedoch noch nicht die Annahme eines gewerblichen Grundstückshandels, insbesondere nicht nach Maßgabe der sog. "Drei-Objekt-Grenze". Auch waren die Planungen der Kläger noch nicht hinreichend konkret, um Gewerblichkeit zu begründen. Insbesondere fehlte eine gesicherte baurechtliche Grundlage, um die Planungen bereits als ersten Schritt der Tätigkeit eines gewerblichen Grundstückshändlers qualifizieren zu können. Tatsächlich wurde kein geplantes Objekt errichtet und dann veräußert. Dies hat das FG verkannt. Wie das Überschreiten der Drei-Objekt-Grenze im Sinne der Rechtsprechung nicht ausnahmslos Nachhaltigkeit indiziert, so sind erst recht bei der Beurteilung eines nur geplanten potentiellen gewerblichen Grundstückshandels die Gesamtumstände der Planung zu berücksichtigen. Im vorliegenden Fall erwies sich das geplante, u.U. gewerbliche Vorhaben von vornherein als nicht realisierbar. Dies steht der Einordnung als gewerblich entgegen. Soweit die Kläger an eine sonstige gewerbliche Tätigkeit des Klägers anknüpfen wollten, hat das FG weder festgestellt, dass es sich bei dem streitbefangenen Grundstück entsprechend um gewillkürtes Betriebsvermögen handelt, noch haben die Kläger insoweit im Wege der Anschlussrevision eine nicht hinreichende finanzgerichtliche Sachaufklärung gerügt.
- 32** c) Zu Unrecht hat das FG die 400.000 DM für die Abtretung von Ansprüchen aus dem Mietvertrag als nichtsteuerbar behandelt.
- 33** Möglich und damit für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO) ist zwar die Auslegung des FG, dass es sich dabei um die Gegenleistung für eine Anspruchsabtretung im Rahmen eines Mietverhältnisses und nicht um Entgelt für die Anteilsveräußerung handelt.
- 34** Dadurch, dass der Kläger sich jedoch zur Weitergabe seiner Rechte aus dem Mietverhältnis --insbesondere der Verlängerungsoption-- verpflichtete, erfüllte er den Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG, weil dies Gegenstand eines entgeltlichen Vertrags war und sich nicht als Veräußerungs- oder veräußerungsähnlicher Vorgang im privaten Bereich darstellte (vgl. ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteil des Großen Senats vom 23. Juni 1964 GrS 1/64 S, BFHE 80, 73, BStBl III 1964, 500, und Urteil vom 18. Dezember 2001 IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643, m.w.N.).
- 35** Da die Rechtsstellung eines Mieters nicht ohne Mitwirkung des Vermieters "abgetreten" werden konnte, im vorliegenden Fall die Erwerberin vielmehr selbst einen Mietvertrag abschließen musste, ist die Verpflichtung des Klägers, für die er 400.000 DM erhielt, als fördernde Mitwirkung am Abschluss dieses Mietvertrags auszulegen. Insoweit hat der Kläger keinen Vermögensgegenstand in seiner Substanz aufgegeben (vgl. zur Abgrenzung BFH-Urteil vom 26. Oktober 2004 IX R 53/02, BFHE 207, 305, BStBl II 2005, 167).
- 36** 3. Die Berechnung der Steuer wird gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem FA übertragen. Dabei darf die mit dem Einkommensteuerbescheid 1997 in seiner letzten Fassung festgesetzte Steuer nicht erhöht werden.

