

Urteil vom 02. Juni 2016, IV R 23/13

Wirtschaftliches Eigentum bei Teilamortisationsleasing einer Immobilie - Voraussetzungen eines Zwischenurteils

BFH IV. Senat

AO § 39 Abs 2 Nr 1 S 1, FGO § 99 Abs 2

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 15. Mai 2013, Az: 10 K 148/10

Leitsätze

1. NV: Ob Substanz und Erträge eines Leasingguts während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht dem Leasinggeber und Eigentümer, sondern vollständig dem Leasingnehmer zustehen, so dass der Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer anzusehen ist, muss in jedem Einzelfall nach den konkreten Umständen beurteilt werden.

Ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit, kann wirtschaftliches Eigentum des Leasingnehmers vorliegen, wenn diesem ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist.

2. NV: Durch Zwischenurteil nach § 99 Abs. 2 FGO darf nur über solche Vorfragen entschieden werden, ohne deren Beantwortung ein Urteil über die geltend gemachte Rechtsbeeinträchtigung nicht möglich ist. Die Entscheidung über eine solche Rechtsfrage ist aber mangels Sachdienlichkeit nicht zulässig, wenn noch nicht alle für ihre abschließende Beantwortung im Urteilsfall erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen sind.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Zwischenurteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 16. Mai 2013 10 K 148/10 insoweit aufgehoben, als es ausspricht, dass Absetzungen für Abnutzung als Betriebsausgaben Berücksichtigung finden und die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 des Gewerbesteuergesetzes gewährt wird.

Im Übrigen wird die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückgewiesen, dass der Urteilsausspruch lautet: Der Klägerin sind das Erbbaurecht sowie die Tiefgarage auf dem Grundstück A nach § 39 der Abgabenordnung zuzurechnen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Gesellschaftszweck der Erwerb des Erbbaurechts an bestimmten, im Eigentum der Stadt ... stehenden Grundstücken sowie die Errichtung einer Tiefgarage auf diesen Grundstücken und deren Vermietung oder Veräußerung ist. Mit notariellem Erbbaurechtsvertrag vom 6. Oktober 1989 bestellte die Stadt der Klägerin für die Dauer von 50 Jahren ein Erbbaurecht an den betreffenden Grundstücken A. Die Klägerin verpflichtete sich darin zum Bau einer Tiefgarage, die bei Beendigung des Erbbaurechts durch Zeitablauf entschädigungslos auf die Stadt übergehen sollte. Am selben Tag schlossen die Klägerin und die Stadt einen notariell beurkundeten "Mietvertrag mit einem Angebot auf Abschluß eines Kaufvertrages" (MV) über die zu errichtende Tiefgarage. Das Mietverhältnis sollte mit der Übernahme des Mietobjekts durch die Mieterin, spätestens zum 1. Juli 1991, beginnen und war für 22 Jahre fest vereinbart. Zugleich bot die Klägerin der Stadt unwiderruflich den Abschluss eines Kaufvertrags über das Erbbaurecht mit Tiefgarage an. Das Angebot konnte von der Stadt zum Ablauf des Mietverhältnisses angenommen werden; als Kaufpreis wurden die noch nicht durch die Mieten amortisierten Gesamtkosten einschließlich etwaiger rückständiger Leistungen zum Zeitpunkt des Verkaufs vereinbart.

2 Während der Mietdauer war der Vertrag grundsätzlich unkündbar (§ 10 Nr. 1 MV). Die Klägerin erklärte sich bei

ordnungsgemäßer Erfüllung der vertraglichen Verpflichtungen durch die Stadt und auf deren mindestens sechs Monate vor Ablauf der Mietdauer zu stellenden Antrag bereit, über die Verlängerung des Mietverhältnisses zu verhandeln (§ 2 Nr. 3 Satz 2 MV).

- 3** Der Mietzins war für zehn Jahre ab Abschluss des MV fest vereinbart (§ 3 Nr. 4 MV) und errechnete sich aus den der Klägerin entstehenden Herstellungskosten unter Zugrundelegung eines Zinssatzes von 6,9 % und eines Tilgungssatzes von 1 % zuzüglich ersparter Zinsen (§ 3 Nr. 1 MV). Neben dem Mietzins hatte die Stadt der Klägerin die von dieser zu entrichtenden Erbbauzinsen zu ersetzen (§ 3 Nr. 2 MV). Nach Ablauf der zehn Jahre sollten sowohl der Mietzins als auch dessen weitere Laufzeit unter Berücksichtigung der Refinanzierungsmöglichkeiten der die Klägerin finanzierenden Bank neu festgesetzt werden (§ 3 Nr. 4 Sätze 2 und 3 MV). Die Höhe des Mietzinses sollte --wie schon zuvor-- auf der Basis der Gesamtkosten abhängig von der Entwicklung des Zinssatzes für Kommunalkredite ermittelt werden und nicht über diesem liegen. Die Stadt hatte die Mietzahlungen auch bei Zerstörung oder Unbenutzbarkeit des Mietobjekts in vollem Umfang zu erbringen (§ 6 Nr. 1 MV). Hinsichtlich der Nebenkosten war vereinbart, dass die Klägerin der Stadt die Prämien der von ihr abgeschlossenen Feuer-, Sturm- und Leitungswasserschadenversicherungen sowie einer Betriebsunterbrechungsversicherung als Nebenkosten in Rechnung stellen sollte (§ 9 Nr. 1 i.V.m. § 4 MV). Die Stadt hatte ferner Erschließungskosten und gesetzlich anfallende Ausgleichsbeträge zu erstatten und die Risiken der Klägerin in ihrer Eigenschaft als Eigentümerin/Erbbauberechtigte mitzuversichern und im Falle der Zerstörung sämtliche Wiederherstellungskosten zu tragen (§ 9 Nrn. 2 bis 4 MV). Unterhaltungs-, Erhaltungs- und Zusatzkosten, auch soweit durch höhere Gewalt oder aufgrund behördlicher Vorschriften verursacht, gingen zu Lasten der Stadt. Im Fall einer Kündigung hatte die Stadt der Klägerin die bis dahin entstandenen Gesamtkosten einschließlich hiermit in Verbindung stehender zusätzlicher Kosten sowie den laufenden Erbbauzins und eine der Klägerin in Rechnung gestellte Vorfälligkeitsentschädigung zu ersetzen (§ 11 Nr. 1 MV). Bei Beendigung des Mietverhältnisses soll die Tiefgaragenanlage renoviert und in technisch einwandfreiem Zustand zur unmittelbaren Weitervermietung zurückzugeben sein, wenn die Mieterin das Angebot zum Abschluss des Kaufvertrags nicht annimmt (§ 12 MV).
- 4** Die Tiefgarage wurde anschließend von der Gründungs-Komplementärin der Klägerin als Generalübernehmerin errichtet und im Jahr 1991 (Streitjahr) fertiggestellt. Finanzierende Bank war eine Kommanditistin der Klägerin.
- 5** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Gewerbesteuererklärung der Klägerin für das Streitjahr zunächst und setzte unter Berücksichtigung eines überwiegend aus Absetzungen für Abnutzung (AfA) auf die Tiefgarage resultierenden Verlusts aus Gewerbebetrieb einen einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag von 0 DM fest.
- 6** Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, wirtschaftliche Eigentümerin des Erbbaurechts mit der Tiefgarage sei nicht die Klägerin, sondern die Stadt, so dass die Klägerin keine AfA beanspruchen könne. Es erließ unter dem 20. Mai 1999 einen entsprechend geänderten Gewerbesteuermessbescheid, mit dem ein einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag von ... DM festgesetzt wurde. Dabei ging das FA von einem Gewerbeertrag von ... DM aus und versagte die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG). Bei dem Messbetrag nach dem Gewerbekapital legte das FA einen am gleichen Tag geänderten Bescheid über die Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1991 von ... DM zugrunde. Der gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid erhobene Einspruch hatte keinen Erfolg; über den gegen die geänderte Einheitswertfeststellung erhobenen Einspruch ist noch nicht entschieden.
- 7** Auf die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid erließ das Finanzgericht (FG) zunächst ein Teilurteil gemäß § 98 der Finanzgerichtsordnung (FGO), das der erkennende Senat mit Urteil vom 25. Februar 2010 IV R 24/07 als verfahrensfehlerhaft aufhob.
- 8** Im zweiten Rechtsgang entschied das FG durch Zwischenurteil gemäß § 99 FGO und gab der Klage statt, soweit sie den Streitgegenstand "Steuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag" betraf. Die Klägerin könne für die Herstellungskosten der Tiefgarage und für das Erbbaurecht AfA in Anspruch nehmen, weil das Erbbaurecht und die Tiefgarage ihrem Betriebsvermögen zuzurechnen seien. Die Stadt sei nicht wirtschaftliche Eigentümerin i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) geworden, so dass es bei der Zurechnung nach zivilrechtlichem Eigentum verbleibe. Bei dem vorliegenden Teilamortisations-Leasingvertrag komme es entscheidend darauf an, ob im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses unter Berücksichtigung eines typischen Geschehensablaufs mit hinreichender Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden könne, dass der Leasingnehmer eine bestehende Mietverlängerungs- oder Kaufoption ausüben werde. Im Streitfall sei besonders dem Umstand, dass die Stadt das Optionsrecht erst nach Ablauf einer 22-jährigen Mietzeit ausüben könne, erhebliche Bedeutung beizumessen. Für

die Unwägbarkeit der Optionsausübung durch die Stadt spreche zudem, dass diese nach Ablauf der Grundmietzeit keine weiteren Verpflichtungen habe. Die Ermittlung des Restwerts habe auf der Grundlage einer der Gesamtlebensdauer des Wirtschaftsguts Rechnung tragenden technischen Nutzungsdauer von 50 Jahren zu erfolgen. Bei Ansatz linearer AfA von jährlich 2 % entspreche der Buchwert der Tiefgarage ungefähr dem Wert der verbleibenden Darlehensschuld, der als Kaufpreis vereinbart sei. Die Stadt hätte bei Ausübung der Kaufoption also einen Kaufpreis zu zahlen, der dem der Substanz des Wirtschaftsguts entsprechenden Restbuchwert entspreche. Dieser sei im Vergleich zum erhaltenen Gegenwert nicht besonders günstig und könne auch nicht als bloße Anerkennungsgebühr bezeichnet werden, so dass auch deshalb nicht mit der erforderlichen Sicherheit von einer tatsächlichen Ausübung des Optionsrechts ausgegangen werden könne.

- 9 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung von § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO.
- 10 Es beantragt,
das angefochtene Zwischenurteil des FG aufzuheben.
- 11 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die zulässige Revision ist teilweise begründet. Sie führt zur Aufhebung des FG-Urteils, soweit dieses ausspricht, dass AfA als Betriebsausgaben Berücksichtigung finden und die erweiterte Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 GewStG gewährt wird. Im Übrigen wird die Revision gemäß § 126 Abs. 2 FGO unter Präzisierung des Urteilsausspruchs des FG als unbegründet zurückgewiesen, indem klargestellt wird, dass der Klägerin das Erbbaurecht sowie die Tiefgarage auf dem Grundstück A nach § 39 AO zuzurechnen sind.
- 13 1. Die Revision ist zulässig.
- 14 Anders als die Klägerin meint, ist die Revision ordnungsgemäß i.S. des § 120 Abs. 2 und Abs. 3 FGO begründet worden. Mit der Rüge, das FG habe § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO nicht richtig angewendet, macht das FA reversible Rechtsfehler geltend, nämlich die Verkennung der Voraussetzungen für vom Zivilrecht abweichendes wirtschaftliches Eigentum und einen Verstoß gegen Denkgesetze und Erfahrungssätze bei der Würdigung der tatsächlichen Feststellungen.
- 15 2. Die Revision ist insoweit begründet, als das FG durch Zwischenurteil nicht über die Höhe der AfA und die Gewährung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 GewStG entscheiden durfte. Ein Zwischenurteil über die Zurechnung des Erbbaurechts mit der Garage nach § 39 AO ist jedoch zulässig.
- 16 a) Nach § 99 Abs. 2 FGO kann das Gericht über eine entscheidungserhebliche Sach- oder Rechtsfrage durch Zwischenurteil vorab entscheiden, wenn dies sachdienlich ist und nicht der Kläger oder der Beklagte widerspricht.
- 17 aa) Die Beteiligten haben der Entscheidung durch Zwischenurteil nicht widersprochen, sondern sie sogar ausdrücklich gebilligt.
- 18 bb) Durch Zwischenurteil nach § 99 Abs. 2 FGO darf nur über solche Vorfragen entschieden werden, über die mit Sicherheit auch in einem Endurteil zu entscheiden wäre.
- 19 Entscheidungserheblich sind danach nur solche Vorfragen, ohne deren Beantwortung ein Urteil über die geltend gemachte Rechtsbeeinträchtigung nicht möglich ist (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. Februar 1999 IV R 54/97, BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139; vom 29. Mai 2008 V R 7/06, BFHE 221, 528, BStBl II 2009, 64).
- 20 (1) Die Entscheidung über die Klage gegen den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag hängt von der Klärung mehrerer Rechtsfragen ab, sowohl solchen, die den Gewerbesteuermessbetrag nach dem Gewerbeertrag betreffen, als auch Rechtsfragen in Bezug auf den Messbetrag nach dem Gewerbekapital. Bei Beantwortung der hier entschiedenen Rechtsfragen in Bezug auf den Messbetrag nach dem Gewerbeertrag ist der Rechtsstreit noch nicht insgesamt entscheidungsreif.
- 21 (2) Die entschiedenen Rechtsfragen betreffend den Messbetrag nach dem Gewerbeertrag sind je für sich entscheidungserheblich. Der Gewerbesteuermessbetrag ist herabzusetzen, wenn der Klägerin die Tiefgarage

zuzurechnen ist. Die Klägerin kann dann Betriebsausgaben in Gestalt von AfA abziehen, wodurch der Gewerbeertrag i.S. des § 7 GewStG in einem solchen Umfang sinkt, dass sich der Messbetrag nach dem Gewerbeertrag und der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag mindern.

- 22** Der Messbetrag nach dem Gewerbeertrag ist auch herabzusetzen, wenn die Klägerin die Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 GewStG in Anspruch nehmen kann, weil diese den gesamten Ertrag aus der Vermietung der Tiefgarage erfasst. Dass die Kürzung keine Auswirkung auf den Gewerbesteuermessbetrag hat, wenn die Klägerin die geltend gemachten Betriebsausgaben abziehen kann, weil sich dadurch ein Verlust ergibt und kein zu kürzender Betrag mehr verbleibt, ändert an der Entscheidungserheblichkeit nichts. Denn im Hinblick auf den Beschleunigungs- und Vereinfachungszweck des § 99 Abs. 2 FGO (vgl. BFH-Urteile in BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139, und vom 19. März 2009 V R 50/07, BFHE 225, 224, BStBl II 2010, 78) reicht es aus, wenn eine Vorfrage zumindest dann Entscheidungserheblichkeit erlangen kann, wenn eine andere zur Entscheidung gestellte Vorfrage in einem bestimmten Sinn entschieden wird.
- 23** cc) Die Entscheidung durch Zwischenurteil ist allerdings nicht in Bezug auf alle vom FG entschiedenen Rechtsfragen sachdienlich.
- 24** (1) Sachdienlich ist ein Zwischenurteil jedenfalls dann, wenn die Beteiligten über die betreffende Vorfrage streiten und nach deren Klärung von einer einvernehmlichen Klärung des Rechtsstreits im Übrigen auszugehen ist (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 XI R 17/93, BFHE 172, 493, BStBl II 1994, 439). Das ist hier in Bezug auf die vom FG entschiedene --wenn auch nicht ausdrücklich im Tenor des Urteils aufgeführte-- Rechtsfrage der Fall, ob der Stadt das wirtschaftliche Eigentum an dem Erbbaurecht mit der Tiefgarage zuzurechnen ist. Die Entscheidung über das noch nicht abgeschlossene Einspruchsverfahren betreffend den Einheitswert des Betriebsvermögens, das seinerseits vorgreiflich für die Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags nach dem Gewerbekapital ist, hängt von dieser Rechtsfrage ab. Nach Entscheidung des hiesigen Rechtsstreits wird voraussichtlich Einvernehmen über den Einheitswert des Betriebsvermögens und damit über den Messbetrag nach dem Gewerbekapital erzielt werden können.
- 25** (2) Nicht sachdienlich ist die Entscheidung über eine Rechtsfrage dann, wenn noch nicht alle für ihre abschließende Beantwortung im Urteilsfall erforderlichen tatsächlichen Feststellungen getroffen sind.
- 26** So verhält es sich im Streitfall zum einen mit der Rechtsfrage, in Bezug auf welche Wirtschaftsgüter und in welcher Höhe der Klägerin AfA zustehen. Tatsächliche Feststellungen zu der Bemessungsgrundlage der AfA hat das FG bisher noch nicht getroffen. Weder lässt sich dem Tatbestand des Zwischenurteils entnehmen, für welche abnutzbaren Wirtschaftsgüter im Einzelnen Anschaffungs- und Herstellungskosten entstanden sind, noch, wie hoch diese Kosten waren.
- 27** Zum anderen fehlen auch tatsächliche Feststellungen zum Umfang der Geschäftstätigkeit der Klägerin. Diese sind für die Beurteilung der Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Sätze 2 bis 5 GewStG erforderlich.
- 28** 3. Im Übrigen ist die Revision unbegründet.
- 29** Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gekommen, dass das Erbbaurecht und die Tiefgarage der Klägerin nach § 39 Abs. 1 AO zuzurechnen sind und dass die Stadt nicht wirtschaftliche Eigentümerin der Wirtschaftsgüter i.S. des § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist.
- 30** a) Wirtschaftsgüter sind nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Ein wirtschaftlicher Ausschluss des zivilrechtlichen Eigentümers in diesem Sinne wird u.a. angenommen, wenn der Herausgabeanspruch des Eigentümers keine wirtschaftliche Bedeutung mehr hat (grundlegend BFH-Urteil vom 26. Januar 1970 IV R 144/66, BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264). Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen.
- 31** b) Ein schuldrechtlich oder dinglich Nutzungsberechtigter hat in der Regel kein wirtschaftliches Eigentum in diesem Sinne an dem ihm zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgut. Etwas anderes kann dann gelten, wenn der Nutzungsberechtigte statt des Eigentümers die Kosten der Anschaffung oder Herstellung eines von ihm selbst genutzten Wirtschaftsguts trägt und ihm auf Dauer, nämlich für die voraussichtliche Nutzungsdauer, Substanz und

Ertrag des Wirtschaftsguts wirtschaftlich zustehen. So verhält es sich etwa bei einer entgeltlichen Nutzungsüberlassung, wenn eine Nutzung über die gesamte betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer vereinbart ist und die Summe der Nutzungsvergütungen die Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie die Finanzierungskosten und laufenden Kosten des Eigentümers abdeckt. Auch wenn die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer länger als die Grundmietzeit ist, kann wirtschaftliches Eigentum des Nutzungsberechtigten vorliegen, wenn diesem ein Recht auf Verlängerung der Nutzungsüberlassung oder eine Kaufoption zu so günstigen Konditionen zusteht, dass bei wirtschaftlich vernünftiger Entscheidungsfindung mit der Ausübung des Rechts zu rechnen ist (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 97, 466, BStBl II 1970, 264; vom 30. Mai 1984 I R 146/81, BFHE 141, 509, BStBl II 1984, 825; vom 9. Dezember 1999 III R 74/97, BFHE 191, 125, BStBl II 2001, 311; vom 3. August 2004 X R 55/01, BFH/NV 2005, 517; vom 28. Mai 2015 IV R 3/13, m.w.N.).

- 32** Diese Grundsätze finden insbesondere auf Leasingverträge Anwendung und gelten gleichermaßen für das Leasing von beweglichen und unbeweglichen Wirtschaftsgütern. Ob Substanz und Erträge des Leasingguts während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer nicht dem Leasinggeber und Eigentümer, sondern vollständig dem Leasingnehmer zustehen, ist in jedem Einzelfall nach den konkreten Umständen zu beurteilen. Bestimmte typischerweise verwendete Vertragsbestandteile können dabei Indizwirkung entfalten. Soweit die Finanzverwaltung in Verwaltungsvorschriften Prüfkriterien formuliert und diesen Grenzen zuordnet, handelt es sich dabei um typisierte und zur Gewährleistung eines gleichmäßigen Verwaltungsvollzugs geschaffene Abgrenzungsmerkmale, die als norminterpretierende Verwaltungsanweisungen Anhaltspunkte für die Gesetzesauslegung durch die Rechtsprechung bieten, eine abschließende Regelung aber weder beanspruchen noch enthalten können.
- 33** c) Diese Grundsätze hat das FG ohne Rechtsfehler auf den festgestellten Sachverhalt angewendet.
- 34** aa) An die nicht mit Verfahrensrügen angegriffene Tatsachenfeststellung ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden. Dies gilt auch für die Würdigung der Tatsachen, die weder gegen Erfahrungssätze noch Denkgesetze verstößt und deshalb möglich ist.
- 35** bb) Die Würdigung des FG, die Klägerin werde von der Stadt nicht während der gesamten betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Gebäudes wirtschaftlich aus ihrer Stellung als Eigentümerin verdrängt, ist möglich und deshalb revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat zutreffend bezogen auf den maßgebenden Zeitpunkt des Abschlusses des MV (Oktober 1989) eine hohe Wahrscheinlichkeit dafür verneint, dass die Stadt von der ihr eingeräumten Kaufoption Gebrauch machen oder eine Verlängerung des Mietvertrags bis zum Ende der Nutzungsdauer aushandeln würde.
- 36** (1) Zutreffend hat das FG die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer weder anhand der von § 7 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes vorgeschriebenen Abschreibung noch anhand amtlicher AfA-Tabellen bestimmt. Vielmehr ist die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer individuell zu bestimmen. Das FG konnte hierbei ohne Verstoß gegen die Denkgesetze und Erfahrungssätze zu einer Nutzungsdauer von 50 Jahren kommen. Zu Recht hat es sich hierfür auch darauf gestützt, dass im Erbbaurechtsvertrag eine Entschädigung für das Gebäude bei Auslaufen des Erbbaurechts nach 50 Jahren nicht vorgesehen war, allerdings bei vorzeitigem Heimfall nach § 11 des Vertrags eine Entschädigung in Höhe des Verkehrswerts geleistet werden musste. Naheliegend war auch, dass sich das FG auf die Begutachtung durch den eigenen Bausachverständigen des FA bezogen hat, der eine Nutzungsdauer von 50 Jahren angenommen hatte.
- 37** (2) Das FG konnte zu dem Ergebnis kommen, dass eine Ausübung der Kaufoption durch die Stadt nach Ablauf der Grundmietzeit nicht nahezu sicher war. Die vertragliche Ausgestaltung bewirkte aus Sicht der Stadt, dass sie während der Grundmietzeit nicht mehr aufwenden musste, als sie bei eigener Errichtung des Parkhauses mit einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 22 Jahren hätte aufwenden müssen. Nach Auslaufen des MV treffen die Stadt nach den getroffenen Feststellungen auch keine nachteiligen wirtschaftlichen Folgen. Für den Ankauf des Parkhauses zu dem festgelegten erheblichen Restbetrag bestand danach kein besonderer wirtschaftlicher Anreiz. Die folglich allein politischer Opportunität bei Auslaufen des MV obliegende Entscheidung über eine Ausübung der Kaufoption kann nicht vorhergesehen werden. Welche Nutzungsmöglichkeiten der Klägerin nach Auslaufen des MV zur Verfügung stehen, ist für die allein maßgebende Beantwortung der Frage, ob mit Sicherheit mit einem Ankauf durch die Stadt zu rechnen ist, ohne Bedeutung.
- 38** (3) Der Stadt stand auch keine Mietverlängerungsoption zu. Sie hatte lediglich einen Anspruch auf Verhandlungen über eine Verlängerung. Eine dauerhafte Nutzung des Parkhauses konnte die Stadt mithin schon dem Grunde nach nicht erzwingen, ganz abgesehen davon, dass auch für eine Mietverlängerung ein wirtschaftlicher Anreiz nicht erkennbar ist.

- 39** (4) Soweit sich das FA auf die Verpflichtungen der Stadt bezieht, im Fall der nicht durch die Klägerin vorsätzlich oder fahrlässig verursachten Zerstörung oder Beeinträchtigung der Nutzbarkeit der Garage alle vertraglichen Verpflichtungen weiter zu erfüllen, bei vorzeitiger Kündigung aus wichtigem Grund die Leasingraten weiter zu entrichten und bei Beschädigungen die nicht durch Versicherungsleistungen gedeckten Wiederherstellungskosten zu tragen, kann revisionsrechtlich nicht beanstandet werden, dass das FG aus diesen Bestandteilen des MV im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände nicht darauf geschlossen hat, dass die Substanz der Tiefgarage für die gesamte Nutzungsdauer der Stadt zugeordnet war.
- 40** 4. Die Sache ist entscheidungsreif. Betrifft ein Zwischenurteil mehrere voneinander getrennte Streitpunkte, so kann das Revisionsgericht, wenn die Revision nur in Bezug auf einen Streitpunkt begründet ist, den Urteilsspruch insoweit aufheben und das Zwischenurteil im Übrigen durch Zurückweisung der Revision bestätigen (BFH-Urteil in BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139). Da im Streitfall der Urteilsspruch des FG mehrere Rechtsfragen betrifft, ohne diese alle ausdrücklich zu bezeichnen, hält es der Senat für angebracht, den Urteilsspruch insoweit neu zu formulieren, als die Revision erfolglos bleibt und das Zwischenurteil bestätigt wird.
- 41** 5. Eine Kostenentscheidung ist nicht zu treffen, wenn die Revision zumindest teilweise Erfolg hat. Die Kostenentscheidung bleibt dann dem Endurteil vorbehalten (BFH-Urteil in BFHE 187, 418, BStBl II 2000, 139).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de