Urteil vom 24. Mai 2022, IX R 22/21

Steuerbarkeit des Gewinns aus der Veräußerung eines sog. Mobilheims

ECLI:DE:BFH:2022:U.240522.IXR22.21.0

BFH IX. Senat

EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 23 Abs 1 S 1 Nr 2, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2015 , FGO § 96

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 28. Juli 2021, Az: 9 K 234/17

Leitsätze

1. Gebäude auf fremdem Grund und Boden, die (isoliert) veräußert werden, fallen nicht in den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

2. Ein Gebäude auf (langfristig) angemietetem Grundbesitz stellt kein grundstücksgleiches Recht i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG dar.

3. Ein Mobilheim ist ein anderes Wirtschaftsgut i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

4. Als Gebäude (im bewertungsrechtlichen Sinne) wird es nicht von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG privilegiert. Die Norm ist auf Gegenstände des täglichen Gebrauchs in Gestalt von beweglichen Wirtschaftsgütern gerichtet.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 28.07.2021 - 9 K 234/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die (isolierte) Veräußerung eines sog. Mobilheims nach § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der Besteuerung unterliegt.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr 2015 Einkünfte aus der Vermietung eines Mobilheims. Hierbei handelte es sich um ein Holzhaus mit einer Wohnfläche von 60 qm, das seit 1997 auf einer gemieteten Parzelle (200 qm) auf einem Campingplatz steht. Das mit einem Fahrgestell versehene Mobilheim liegt auf Gehwegplatten aus Beton. Es verfügt über Versorgungsanschlüsse für Wasser, Gas und Strom sowie über einen Kanalisationsanschluss.

3 Der Kläger hatte das Mobilheim mit privatschriftlichem Vertrag vom xx.xx.2011 als "gebrauchtes Fahrzeug" zum Preis von ... € angeschafft. Am selben Tag hatte er mit der Betreibergesellschaft des Campingplatzes und Grundstückseigentümerin einen Vertrag über die Nutzung der betreffenden Parzelle geschlossen. Danach war die Anmietung der Parzelle auf jeweils eine Saison angelegt; der Vertrag verlängerte sich aber automatisch, sofern keine fristgerechte Kündigung erfolgte. Im Fall der Kündigung war der Kläger zur Räumung des Platzes verpflichtet. Mit Vertrag vom xx.xx.2011 hatte der Kläger das Mobilheim zu einem Mietzins von monatlich ... € einschließlich Nebenkosten vermietet.

4 Mit privatschriftlichem Kaufvertrag vom xx.xx.2015 verkaufte der Kläger das Mobilheim zum Preis von ... €.

5 Im Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 01.12.2016 berücksichtigte der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von ... €; dies entspricht der Differenz zwischen dem Veräußerungspreis von ... € und den um die Absetzungen für Abnutzung in Höhe von ... € geminderten Anschaffungs(neben)kosten in Höhe von ... € sowie den angefallenen Vermittlungskosten in Höhe von ... €. Der nachfolgende Einspruch blieb ohne Erfolg.

6 Mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1820 veröffentlichten Urteil gab das Finanzgericht (FG) der dagegen gerichteten Klage statt und setzte die Einkommensteuer auf ... € herab. Zur Begründung führte es aus, dass es sich bei dem Mobilheim zwar um ein Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne (§ 68 des Bewertungsgesetzes) handele. Die Veräußerung eines solchen --isolierten-- Gebäudes erfülle aber nicht den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Wäre das Mobilheim wesentlicher Bestandteil des Grundstücks geworden, wäre eine steuerliche Erfassung des Veräußerungsgewinns beim Kläger von vornherein ausgeschlossen; denn der Kläger hätte in diesem Fall weder zivilrechtlich wirksam einen Kaufvertrag über das Mobilheim schließen noch Eigentum übertragen können. Selbst wenn man aber --zutreffenderweise-- von einem Gebäude im bewertungsrechtlichen Sinne und einer Sonderrechtsfähigkeit als Scheinbestandteil i.S. von § 95 Abs. 1 Satz 2 des Bürgerlichen Gesetzesbuchs (BGB) ausgehe, sei der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erfüllt. Denn ausweislich des klaren Wortlauts der Norm (Satz 2: "Gebäude ... sind einzubeziehen ...") würden Gebäude nicht isoliert erfasst, sie seien vielmehr nur "Bewertungsfaktor" bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung von "Grundstücken" (Satz 1), d.h. des unbebauten Grund und Bodens.

7 Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sei auch nicht unter dem Aspekt der Vergleichbarkeit des Sachverhalts mit einem Erbbaurecht eröffnet. Es fehle gerade an einem vergleichbaren Vorgang, da der Kläger das Eigentum an dem Mobilheim erworben und parallel dazu einen Nutzungsvertrag mit der Grundstückseigentümerin geschlossen habe. Das Eigentumsrecht sei zeitlich nicht befristet gewesen und wäre auch im Fall der Nutzungsbeendigung --etwa infolge Kündigung-- nicht automatisch (gegen Entschädigung) der Grundstückseigentümerin zugefallen. Vielmehr wäre der Kläger verpflichtet gewesen, die gemietete Parzelle zu räumen und das Mobilheim abzutransportieren. Diese Umstände unterschieden sich so gravierend von dem Erwerb und der Veräußerung eines Erbbaurechts, dass eine entsprechende Anwendung der Vorschrift --zumal zu Lasten des Klägers-- nicht in Betracht komme. Der Umstand, dass der Kläger die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung versteuert habe, stehe dem nicht entgegen. Der Begriff des unbeweglichen Vermögens in § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, zu dem auch Gebäude rechneten, sei nicht deckungsgleich mit dem zivilrechtlichen Begriff der unbeweglichen Sache; dementsprechend könnten Gebäude, die zum unbeweglichen Vermögen zählten, gleichwohl zivilrechtlich (etwa als Scheinbestandteil i.S. von § 95 Abs. 1 Satz 2 BGB) eine bewegliche Sache sein.

8 Dagegen richtet sich die Revision, mit der das FA eine Verletzung materiellen Rechts (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG) rügt.

9 Der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sei erfüllt. Wenn das Gebäude dort nur als "Bewertungsfaktor" genannt werde, gehe der Gesetzgeber davon aus, dass das Gebäude zivilrechtlich grundsätzlich als wesentlicher Bestandteil nach § 94 BGB mit dem Grundstück veräußert werde; deshalb habe er den Fall der Veräußerung des Gebäudes nicht geregelt. Das Mobilheim sei ein Gebäude, das nicht mit dem Grundstück verbunden sei. Die Situation sei aber mit der eines Erbbaurechts, dessen Veräußerung in § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG beispielhaft genannt werde, vergleichbar. Auch beim Erbbaurecht fielen das Eigentum am Grundstück und das Eigentum am darauf befindlichen Bauwerk auseinander. Der Erwerber des Erbbaurechts erwerbe nur das Haus, Eigentümer des Grundstücks werde er nicht. Er zahle den Kaufpreis des Hauses an den Hauseigentümer und den Erbbauzins an den Erbbaurechtsgeber. Dies sei mit der vorliegenden Konstellation --im entscheidenden Punkt-- vergleichbar: Der Kläger habe das Eigentum am Mobilheim erworben und daneben einen Nutzungsvertrag über das Grundstück abgeschlossen. Das nicht im Grundbuch eingetragene Nutzungsrecht sei im Vergleich zum Erbbaurecht sicherlich ein "Weniger", in beiden Fällen könne der Haus- bzw. Mobilheimeigentümer das Grundstück aber nutzen und ein Haus bzw. Mobilheim aufstellen. Das Eigentum und der Wertzuwachs an dem Haus bzw. Mobilheim stünden dem Erbbauberechtigten wie dem Mobilheimeigentümer zu; bei einer Veräußerung werde nur dieser Wert realisiert, hingegen nicht die Wertsteigerung des Grund und Bodens. Nach einer Veräußerung des Hauses bzw. Mobilheims müsse beides geräumt werden.

10 Zudem sei der Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verwirklicht. Unabhängig von der Frage, ob es sich bei dem Mobilheim um ein Gebäude oder um ein bewegliches Wirtschaftsgut handele, sei das Mobilheim ein "anderes

Wirtschaftsgut" im Sinne der Norm. Im Hinblick auf die eingetretene Wertsteigerung handele sich auch nicht um einen Gegenstand des täglichen Gebrauchs i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Schließlich sei die Veräußerung innerhalb der auf zehn Jahre verlängerten Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG erfolgt; der Kläger habe aus der vorangegangenen Vermietung des Mobilheims Einkünfte erzielt.

11 Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Der Kläger beantragt sinngemäß,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

13 Zur Begründung verweist er auf das angefochtene Urteil. Das FA habe den Veräußerungserlös nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG als Erlös aus der Veräußerung eines Grundstücks oder Gebäudes besteuert. Dies habe das FG verworfen und sei von der Veräußerung einer beweglichen Sache ausgegangen. Dieser Tatbestand stehe --mangels Tatbestandsberichtigungsantrags-- fest. Sofern die Revision nunmehr eine Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG befürworte, liege darin eine --im Revisionsverfahren unzulässige-- Änderung des Streitgegenstands.

14 Die vom FA befürwortete Anwendung der Vorschriften über das Erbbaurecht sei abwegig. Zum einen seien Ausnahmevorschriften stets eng auszulegen. Zum anderen handele es sich um Sondervorschriften für Gebäude, die fest mit dem Grundstück verbunden seien; sie passten schon vom Tatbestand her nicht. Die Ansicht des FA werfe zudem vollstreckungsrechtliche Probleme auf.

15 Schließlich sei darauf hinzuweisen, dass bei der Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte die Geldentwertung keine Berücksichtigung finde; daher komme es zu einer Substanzbesteuerung. Zudem dürfe die Veräußerungsfrist nicht auf zehn Jahre begrenzt werden; gleichheitsgerecht wäre allein eine Ausweitung der Steuerbarkeit auf alle Veräußerungsgeschäfte.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG zu Recht angenommen, dass der Kläger im Streitjahr kein privates Veräußerungsgeschäft nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG getätigt hat (dazu unter 1.). Indes erfüllt die Veräußerung des Mobilheims den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (dazu unter 2.). Die Sache ist spruchreif; die Klage ist abzuweisen (dazu unter 3.).

17 1. Die Veräußerung des Mobilheims erfüllt nicht den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

18 a) Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte (§ 22 Nr. 2 EStG) Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken und Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (z.B. Erbbaurecht, Mineralgewinnungsrecht), bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG).

19 aa) Grundstücke i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind im Bestandsverzeichnis eines Grundbuchs gesondert aufgeführte Teilflächen, deren Veräußerung zivilrechtlich möglich ist (Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 41; KKB/Bäuml, § 23 EStG, 7. Aufl., Rz 142; vgl. auch Wernsmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff --KSM--, EStG, § 23 Rz B 26). In den Anwendungsbereich der Norm fallen sowohl unbebaute als auch bebaute Grundstücke (BeckOK EStG/Trossen, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 23 Rz 157; Lindberg, in Frotscher/Geurts, EStG, § 23 Rz 29). Gebäude werden als wesentlicher Bestandteil des Grundstücks (§ 94 Abs. 1 Satz 1 BGB) erfasst, nicht "isoliert" als selbständiges Wirtschaftsgut i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (Schmidt/Levedag, EStG, 41. Aufl., § 23 Rz 17; T. Carlé in Korn, § 23 EStG Rz 22). Dementsprechend fallen Gebäude auf fremdem Grund und Boden --entgegen der Ansicht des FA-- grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

20 bb) Zu den Rechten, auf die die Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke Anwendung finden (zur Unterscheidung zwischen Grundstücken und grundstücksgleichen Rechten vgl. Senatsurteil vom 08.11.2017 -

IX R 25/15, BFHE 260, 202, BStBl II 2018, 518, Rz 24, betreffend die Veräußerung eines unentgeltlich bestellten Erbbaurechts), gehören neben dem Erbbaurecht und dem Mineralgewinnungsrecht das Wohnungs- und Teileigentum sowie die nach Landesrecht als Immobiliarrecht ausgestalteten Rechte (Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 59). Hingegen werden sonstige dingliche Rechte wie Dienstbarkeiten einschließlich Nießbrauch, Dauerwohnungsrecht (§ 31 des Wohnungseigentumsgesetzes), Vorkaufsrecht, Reallasten, Hypotheken sowie Grund- und Rentenschulden nicht erfasst (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11.04.2012 - VIII R 28/09, BFHE 237, 100, BStBl II 2012, 496, Rz 15, zur Grundschuld; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 61). Der Grundstücksbezug des Rechts reicht allein nicht aus (vgl. Lindberg, in Frotscher/Geurts, EStG, § 23 Rz 32).

21 b) Nach diesen Maßstäben hat das FG den Veräußerungsgewinn zu Recht nicht nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der Besteuerung unterworfen.

22 aa) Bei dem veräußerten Mobilheim handelt es sich nicht um ein (bebautes) Grundstück, sondern um ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden, dessen (isolierte) Veräußerung nicht § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG unterfällt. Gegen die rechtliche Würdigung des FG, das Mobilheim sei bewertungsrechtlich als Gebäude zu qualifizieren (zu den Anforderungen s. BFH-Urteil vom 22.07.2020 - II R 37/17, BFHE 271, 183, BStBl II 2021, 662), bestehen keine Bedenken. Der Senat hält daher weitere Ausführungen für entbehrlich.

23 bb) Ebenso wenig liegt ein grundstücksgleiches Recht vor. Ein solches ist nur dann gegeben, wenn das Gesetz das Recht wie ein Grundstück behandelt (vgl. Wernsmann in KSM, EStG, § 23 Rz B 28). Dies ist etwa beim Erbbaurecht der Fall. So erklärt § 11 Abs. 1 Satz 1 des Erbbaurechtsgesetzes (ErbbauRG) die sich auf Grundstücke beziehenden Vorschriften mit Ausnahme der §§ 925, 927, 928 BGB sowie die Vorschriften über Ansprüche aus dem Eigentum für entsprechend anwendbar, soweit sich nicht aus dem ErbbauRG ein anderes ergibt. Für gemietete Grundstücke (§ 535 BGB) gilt das nicht.

24 cc) Die Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG lässt sich im Fall von Gebäuden auf (langfristig) angemietetem Grundbesitz --entgegen der Ansicht des FA-- auch nicht durch einen Hinweis auf die Vergleichbarkeit des Sachverhalts mit dem Erbbraurecht begründen. Ungeachtet des Umstands, dass es an einer gesetzlich angeordneten Gleichstellung mit Grundstücken fehlt, besteht keine vergleichbare Situation. Zwar fallen sowohl beim Erbbaurecht als auch bei Gebäuden auf langfristig angemietetem Grundbesitz das Eigentum am Grundstück und das (zivilrechtliche) Eigentum am Gebäude auseinander. Dies hat zur Konsequenz, dass im Fall der Veräußerung des Gebäudes allein die auf das Bauwerk entfallende Wertsteigerung realisiert wird, nicht aber die im Grund und Boden verhafteten stillen Reserven. Allerdings handelt es sich beim Erbbaurecht um ein dingliches Recht, das dem Eigentum angenähert ist (grundstücksgleiches bzw. eigentumsgleiches Recht; vgl. Ruge in Schreiber/ Ruge, Handbuch Immobilienrecht, 4. Aufl., Kapitel 10 Rz 1). Dagegen gewährt die Miete nach § 535 Abs. 1 Satz 1 BGB nur einen schuldrechtlichen Anspruch des Mieters auf Gebrauchsüberlassung der Sache. Eine Gleichbehandlung für Zwecke der Veräußerungsgewinnbesteuerung ist daher nicht gerechtfertigt (ebenso Heine, Neue Wirtschafts-Briefe --NWB-- 2021, 3160).

25 2. Allerdings hat das FG den Tatbestand des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu Unrecht nicht geprüft; danach unterliegt die Veräußerung des Mobilheims der Besteuerung.

26 a) Nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte auch Veräußerungsgeschäfte bei anderen Wirtschaftsgütern, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Es handelt sich um einen Auffangtatbestand (Wernsmann in KSM, EStG, § 23 Rz B 58; BeckOK EStG/Trossen, 12. Ed. [01.03.2022], EStG § 23 Rz 199). Ausgenommen sind Veräußerungen von Gegenständen des täglichen Gebrauchs (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Bei Wirtschaftsgütern i.S. von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, aus deren Nutzung als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte erzielt werden, erhöht sich der Zeitraum auf zehn Jahre (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG).

27 aa) Andere Wirtschaftsgüter i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind Wirtschaftsgüter jedweder Art im Privatvermögen, die nicht unter § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fallen, d.h. nicht Grundstücke, grundstücksgleiche Rechte oder in die Veräußerungsgewinnbesteuerung einzubeziehende Gebäude und Außenanlagen sind (Senatsurteile vom 29.10.2019 - IX R 10/18, BFHE 266, 560, BStBl II 2020, 258, Rz 19; vom 03.09.2019 - IX R 12/18, BFHE 266, 182, BStBl 2020, 94, Rz 14; Senatsbeschluss vom 16.07.2002 - IX R 62/99, BFHE 199, 451, BStBl II 2003, 74, unter B.III.1.).

28 bb) § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG nimmt Gegenstände des täglichen Gebrauchs von der Besteuerung aus. Die

durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768 ff.) eingefügte Norm ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Gegenstände des täglichen Gebrauchs auf Grund eines nach dem 13.12.2010 rechtskräftig abgeschlossenen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden (§ 52 Abs. 31 Satz 1 Halbsatz 2 EStG). Sie gilt auch im Streitfall.

29 Nach dem Senatsurteil in BFHE 266, 560, BStBl II 2020, 258, Rz 30 f. (m.w.N.) folgt aus den Materialien zum JStG 2010 sinngemäß, dass die Regelung darauf abzielt, Verlustgeschäfte von meist vorrangig zur Nutzung angeschafften Gebrauchsgegenständen, die, wie z.B. Gebrauchtfahrzeuge, dem Wertverlust unterliegen, steuerrechtlich nicht wirksam werden zu lassen (vgl. BTDrucks 17/2249, S. 54). Bei den Gegenständen des täglichen Gebrauchs i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG muss es sich bei objektiver Betrachtung um Gebrauchsgegenstände handeln, die dem Wertverzehr unterliegen und/oder kein Wertsteigerungspotential aufweisen, wobei eine Nutzung an jedem Tag nicht erforderlich ist. Der Gesetzgeber reagierte mit dieser Regelung auf das Senatsurteil vom 22.04.2008 - IX R 29/06 (BFHE 221, 97, BStBl II 2009, 296). In diesem Urteil hatte der Senat entschieden, dass § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. nicht teleologisch insoweit zu reduzieren ist, als Wirtschaftsgüter des täglichen Gebrauchs mangels objektiven Wertsteigerungspotentials aus seinem Anwendungsbereich herauszunehmen sind. Nach der Begründung des Entwurfs zum JStG 2010 sollte mit der Einfügung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG gesetzlich klargestellt werden, dass die Veräußerung von Gebrauchsgegenständen, die regelmäßig mit dem Ziel der Nutzung und nicht mit dem Ziel der zeitnahen gewinnbringenden Veräußerung angeschafft werden, nicht steuerbar ist. Die damalige Auffassung der Finanzverwaltung ist damit im Ergebnis wieder hergestellt worden.

30 cc) Erzielt der Steuerpflichtige aus der Nutzung anderer Wirtschaftsgüter als Einkunftsquelle zumindest in einem Kalenderjahr Einkünfte, verlängert sich die Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14.08.2007, BGBl I 2007, 1912) auf zehn Jahre. Die Regelung ist erstmals auf Veräußerungsgeschäfte anzuwenden, bei denen die Wirtschaftsgüter nach dem 31.12.2008 auf Grund eines nach diesem Zeitpunkt rechtswirksam abgeschlossenen obligatorischen Vertrags oder gleichstehenden Rechtsakts angeschafft wurden (§ 52 Abs. 31 Satz 1 1. Halbsatz EStG). Sie gelangt damit im Streitfall ebenfalls zur Anwendung.

31 b) Zu Unrecht hat das FG unberücksichtigt gelassen, dass das Mobilheim ein "anderes Wirtschaftsgut" i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG darstellt.

32 aa) Das Mobilheim wird von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht erfasst (s. oben) und unterfällt daher § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (gleicher Ansicht Heine, NWB 2021, 3160, 3161).

33 bb) Das Wirtschaftsgut stellt keinen Gegenstand des täglichen Gebrauchs (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) dar.

34 (1) Gebäude sind keine Gebrauchsgegenstände in diesem Sinne. Sie sind vorrangig Objekt einer Veräußerung i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (und der dortigen Befreiungsregelung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG) und werden nur dann von § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfasst, wenn sie losgelöst vom betreffenden Grundstück (isoliert) veräußert werden. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG zielt aber auf bewegliche Wirtschaftsgüter (wie PKW) ab. Gebäude wollte der Gesetzgeber mit der Norm, die auf "nicht mit Einkünfteerzielungsabsicht getätigte Verlustgeschäfte" gerichtet ist, nicht von der Besteuerung ausnehmen. Sie werden regelmäßig gerade nicht nur deshalb veräußert, um die Kosten der eigenen Nutzung zu minimieren, in dem ein Teil der Anschaffungskosten durch die Weiterveräußerung aufgefangen wird" (vgl. BTDrucks 17/2249, S. 54). Vielmehr dienen sie auch der Vermögensbildung bzw. Kapitalanlage.

35 (2) Im Übrigen hat die Revision zu Recht darauf hingewiesen, dass das veräußerte Mobilheim offensichtlich erhebliches Wertsteigerungspotential besaß. Dies tritt in der realisierten Wertsteigerung von rund 45 % binnen eines vergleichsweise kurzen Zeitraums von knapp vier Jahren hervor.

36 cc) Da das Wirtschaftsgut (zwischen Anschaffung und Veräußerung) als Einkunftsquelle zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) genutzt wurde, gilt die verlängerte Veräußerungsfrist des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG.

37 c) Der erkennende Senat hat entgegen der Ansicht des Klägers keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Besteuerung von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften.

38 aa) Die --in Abhängigkeit von der Haltedauer-- unterschiedliche Erfassung privater Veräußerungsgeschäfte verstößt

nicht gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (vgl. nur Bundesverfassungsgericht --BVerfG--, Beschluss vom 07.07.2010 - 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rückwirkung im Steuerrecht I, unter B.III., zur zehnjährigen Veräußerungsfrist bei Grundstücken; Wernsmann in KSM, EStG, § 23 Rz A 15).

39 bb) Verfassungsrechtliche Bedenken bestehen auch nicht im Hinblick auf die Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG. Zwar wird der Norm angesichts ihres Normzwecks --der Missbrauchsverhütung (Vermeidung von Steuersparmodellen im Zusammenhang mit der Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter, vgl. BTDrucks 16/4841, S. 58; dazu FG Münster, Urteil vom 03.08.2020 - 5 K 2493/18 E, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2021, 594, rechtskräftig, unter 2.a; Schlotter in Schaumburg/Rödder, Unternehmensteuerreform 2008, S. 596)-- eine (stark) überschießende Tendenz attestiert. Dem soll dadurch begegnet werden, dass unter den Begriff der Einkunftsquelle nur solche Wirtschaftsgüter gefasst werden, die eine eigenständige Erwerbsgrundlage bilden (Wernsmann in KSM, EStG, § 23 Rz B 61; Musil in Herrmann/Heuer/Raupach, § 23 EStG Rz 165; Brandis/Heuermann/Ratschow, § 23 EStG Rz 68; Bachem in Bordewin/Brandt, § 23 EStG Rz 158). Der Senat kann indes dahin stehen lassen, ob er dem nähertreten könnte. Denn im Streitfall stellt das Mobilheim unstreitig eine solche eigenständige Erwerbsgrundlage dar.

40 cc) Soweit der Kläger gegen die Veräußerungsgewinnbesteuerung erinnert, sie berücksichtige die Geldentwertung nicht, hat er auch damit keinen Erfolg. Die Ermittlung der Einkünfte nach Maßgabe des Nominalwertprinzips (vgl. dazu Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, 24. Aufl., Kap. 8, Einkommensteuer, Rz 8.56) ist mit dem Gleichheitsgebot einer Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit vereinbar (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 1, unter C.III.2.c).

41 3. Die Sache ist spruchreif. Der Senat entscheidet auf der Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

42 a) Die Klage ist unbegründet. Auf der Grundlage der nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und daher den Senat bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) tatsächlichen Feststellungen des FG unterliegt der Gewinn des Klägers aus der Veräußerung des Mobilheims nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG der Besteuerung. Der Zeitraum zwischen dem Erwerb des Mobilheims im Jahr 2011 und seiner Veräußerung im Jahr 2015 unterschreitet die nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG auf zehn Jahre verlängerte Veräußerungsfrist. Der Veräußerungsgewinn beträgt … €; die Ermittlung der Einkünfte (vgl. § 23 Abs. 3 Satz 1, 4 EStG) ist zwischen den Beteiligten nicht streitig.

43 b) Entgegen der Ansicht des Klägers ist der Senat angesichts des Anfechtungsgegenstands (Einkommensteuer 2015) nicht daran gehindert, die Steuerpflicht des Veräußerungsgewinns statt auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu stützen und die Klage abzuweisen. Eine unzulässige Verböserung liegt in diesem Austausch der Besteuerungsgrundlage bzw. der Begründung nicht (vgl. zur Saldierung BFH-Beschluss vom 19.11.2013 - XI B 9/13, BFH/NV 2014, 373; Seer in Tipke/Kruse, § 96 FGO Rz 101; Gräber/ Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 96 Rz 52).

44 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de