
Datum: 14.11.2002
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 2707/01 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2002:1114.14K2707.01F.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand:

Die Kläger zu 1) und 2) sind zu je 1/2 Miteigentümer von unbebautem Grundbesitz. Aus der Verpachtung des Grundbesitzes erzielen die Kläger Pächterträge in Höhe von 500 DM und teilweise Jagdpacht in Höhe von ca. 13 DM, jeweils pro Jahr. Der Erwerb war überwiegend fremdfinanziert. Daraus ergaben sich jahrelange Verluste, die als negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in den Erklärungen zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte erklärt wurden. Die Summe der erklärten Verluste für die Jahre 1985 - 1998 überstieg 60.000 DM.

Die vom Finanzamt - FA - erklärungskgemäß erlassenen Feststellungsbescheide für die Jahre 1985 - 1987 ergingen ohne Nebenbestimmung; für das Jahr 1988 enthielt der ursprüngliche Feststellungsbescheid die Nebenbestimmung: "Der Bescheid ist nach § 165 (1) Abgabenordnung vorläufig, weil eine abschließende Beurteilung der Pachtleistungen noch nicht möglich ist". Dieselbe Nebenbestimmung enthielten auch die Feststellungsbescheide für die Jahre 1989 - 1992.

Im Jahre 1997 teilte das FA im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Schätzungsbescheid 1995 dem Kläger zu 3) als Steuerberater der Kläger zu 1) und 2) mit, es beabsichtige, keine Einkunftserzielungsabsicht mehr anzunehmen. Hiergegen wandten sich die Kläger und beriefen sich auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs - BFH -, die bei

1

2

3

4

der Vermietung von Grundstücken regelmäßig von einer Überschusserzielungsabsicht ausgehe. Mit der Einspruchsentscheidung für 1995 vom 06.07.2000 verneinte das FA dann die Überschusserzielungsabsicht und wies darauf hin, bei unbebauten Immobilien - wie im Streitfall - seien Besonderheiten zu beachten.

Nach Bestandskraft dieser Rechtsbehelfsentscheidung für 1995 änderte das FA auch die Feststellungsbescheide für die Streitjahre (1988 - 1992) nach § 165 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung - AO -, lehnte die Feststellung von Einkünften für die Streitjahre ab und berief sich zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung für 1995. Wegen des Inhalts wird auf die Änderungsbescheide vom 29.09.2000 Bezug genommen.

Die Einsprüche vom 02.11.2000 gegen die Änderungsbescheide blieben erfolglos. Wegen der Gründe des FA wird auf die Einspruchsentscheidung vom 05.04.2001 Bezug genommen, die nur die Kläger zu 1) und 2) als Einspruchsführer aufführt.

Mit der Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren weiter, die erklärten Verluste für die Streitjahre festzustellen.

Sie tragen vor: Nach § 165 AO könne die Steuer vorläufig festgesetzt werden, soweit ungewiss sei, ob die Voraussetzungen der Entstehung einer Steuer eingetreten seien. Umfang und Grund der Vorläufigkeit seien anzugeben. Soweit die Finanzbehörde eine Steuer vorläufig festgesetzt habe, könne sie die Festsetzung aufheben oder ändern.

Die Kläger zu 1. und 2. erzielten aus der Vermietung des Grundstücks Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG. Lediglich diese Einkunftsart sei Gegenstand des Feststellungsverfahrens. Insoweit könne auch ein Vorläufigkeitsvermerk nur diese Einkunftsart umfassen. Nach § 165 Abs. 1 Satz 1 AO sei die vorläufige Festsetzung, abgeleitet aus dem Eingangswort "soweit", begrenzt auf den nach § 165 Abs. 1 Satz 3 AO angegebenen Umfang. Hiernach sei der Bescheid vorläufig wegen der Beurteilung der Pachtleistung. Keineswegs könne hieraus abgeleitet werden, dass die Vorläufigkeit sich auf die Einkünfte bzw. Einkunftserzielung erstrecke. Da eine Änderung der Bescheide nach § 165 Abs. 2 AO nur möglich sei, soweit die Vorläufigkeit im Bescheid angegeben sei, seien die Voraussetzungen zur Änderung bzw. Ablehnung der Feststellung nicht gegeben.

Hätte der Beklagte den Bescheid hinsichtlich der Einkunftserzielungsabsicht vorläufig halten wollen, so hätte diese Tatsache in der Begründung zu § 165 AO bei Erlass des Bescheides hinreichend klar und verständlich angegeben werden müssen. Durch den vom Beklagten angebrachten Vermerk sei der Umfang der Änderungsmöglichkeit auf die Beurteilung der Pachtleistungen beschränkt. Der Pächter des Grundstücks könne bestätigen, dass er alljährlich für die Nutzung des betreffenden Grundstücks eine Pacht an die Beteiligten gezahlt habe. Was ansonsten zu den Pachtleistungen noch zu überprüfen sei, sei vom Beklagten bisher nicht dargestellt worden.

Auch eine Auslegung des Vorläufigkeitsvermerks des Beklagten führe nicht dazu, dass der gesamte Bescheid von der Vorläufigkeit erfasst werde. Die Unklarheiten im Vorläufigkeitsvermerk gingen zu Lasten des Beklagten. Insgesamt mangle es daher an der rechtlichen Grundlage zur Änderung der Bescheide.

Wegen des weiteren Vorbringens der Kläger wird auf die Schriftsätze vom 22.03.2002 und 10.06.2002 Bezug genommen.

Die Kläger beantragen,

die negativen Feststellungsbescheide 1988 - 1992 vom 29.09.2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.04.2001 aufzuheben,	14
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	15
Das FA beantragt,	16
die Klage abzuweisen.	17
Es verbleibt bei seiner bereits im Verwaltungsverfahren vertretenen Rechtsansicht und hält auch die Voraussetzungen für eine Änderung nach § 165 AO für gegeben.	18
Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom 05.04.2001. Ergänzend macht er geltend: Die rechtlichen Voraussetzungen zur Änderung der Feststellungsbescheide nach § 165 Abs. 2 AO seien gegeben. Es könne dahingestellt bleiben, ob die Vorläufigkeitsvermerke in den vorläufigen Feststellungsbescheiden als Nebenbestimmung im Sinne des § 120 AO hinreichend bestimmt gewesen seien. Erlasse nämlich das Finanzamt nach vorläufiger Steuerfestsetzung einen auf § 165 Abs. 2 AO gestützten endgültigen Änderungsbescheid, könne diesem gegenüber nicht mehr eingewendet werden, dass im ursprünglichen Bescheid Umfang und Grund der Vorläufigkeit abweichend von § 165 Abs. 1 Satz 3 AO offen geblieben seien. Habe der Steuerpflichtige die ursprünglichen Steuerbescheide unanfechtbar werden lassen, könne er Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit der in diesen Steuerbescheiden ausgesprochenen vorläufigen Steuerfestsetzung nicht mehr im Verfahren gegen die endgültigen Steuerbescheide nachholen.	19
Wegen der Einzelheiten des gegenseitigen Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten Bezug genommen.	20
<u>Entscheidungsgründe:</u>	21
Die Klage ist zulässig.	22
Das Gericht würdigt sie als Anfechtungsklage gegen die Änderungsbescheide. Für ein reines Kassationsbegehren besteht ein Rechtsschutzbedürfnis; denn mit der Beseitigung der Änderungsbescheide würden die früheren Feststellungsbescheide, die jeweils der Feststellungserklärung folgten, wieder in Kraft treten (vgl. BFH-Urteil vom 22. November 1994 VIII R 63/93, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs - BFHE - 177, 28 Bundessteuerblatt - BStBl - II 1996, 93, unter I. 1. der Gründe m. w. N.).	23
Die Klage ist auch zulässigerweise von allen drei Klägern erhoben worden.	24
Der Kläger zu 3) war zu ihrer Erhebung nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 2. Alternative i. V. m. Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO - berechtigt. Er war der von den Klägern zu 1) und 2) in den Feststellungserklärungen benannte Empfangsbevollmächtigte i. S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO. Das Gericht leitet diese Stellung des Klägers zu 3) aus der entsprechenden Erklärung in den Feststellungserklärungen 1992 ff. ab, die zumindest teilweise sowohl von dem Kläger zu 1) als auch der Klägerin zu 2) unterschrieben sind. Dass für die Streitjahre 1988 bis 1991 die Kläger zu 1) und 2) ursprünglich einen anderen Empfangsbevollmächtigten benannt hatten, ist ohne Bedeutung.	25
Die Stellung des Klägers zu 3) als Klagebevollmächtigter ist auch nicht nach § 48 Abs. 2 Satz 3 FGO ausgeschlossen; denn in der Einspruchsentscheidung vom 05.04.2001 sind die	26

Kläger zu 1) und 2) über die Klagebefugnis des Empfangsbevollmächtigten belehrt worden.	
Für den Kläger zu 3) fehlt auch nicht die Sachurteilsvoraussetzung des erfolglosen Vorverfahrens (§ 44 Abs. 1 FGO). Für ihn wirkt das erfolglose Einspruchsverfahren der Kläger zu 1) und 2) als der materiell Berechtigten. Mangels Belehrung i. S. des § 352 Abs. 2 Satz 3 AO fehlte es nämlich für das Vorverfahren an einem Einspruchsbevollmächtigten.	27
Die Klage ist hinsichtlich der Kläger zu 1) und 2) ebenfalls zulässig.	28
Ihre Klagebefugnis für die Anfechtung der negativen Feststellungsbescheide ergibt sich aus § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO (vgl. zum alten Recht BFH-Urteil vom 21. Mai 1992 IV R 47/90, BFHE 168, 217 = BStBl II 1992, 865).	29
Die Klage ist aber unbegründet.	30
Die angefochtenen Änderungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen folglich die Kläger zu 1) und 2) nicht in ihren Rechten. Dies gilt auch für den Kläger zu 3) als deren Prozessstandschafter.	31
Das FA durfte die ursprünglichen Bescheide ändern. Die Korrekturbefugnis ergibt sich aus § 165 Abs. 2 Satz 1 AO.	32
Die ursprünglichen Steuerbescheide waren bezüglich der in ihnen festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in vollem Umfang gemäß § 165 Abs. 1 AO vorläufig. Der Einwand der Kläger, die Vorläufigkeitsvermerke seien mangels hinreichend klarer Angaben zum Umfang der Vorläufigkeit unwirksam, greift im Ergebnis nicht durch. Zwar wäre bei Unwirksamkeit der Vorläufigkeitsvermerke eine Änderung der Bescheide unzulässig und dies auch im Verfahren gegen die geänderten Steuerbescheide zu beachten. Vorliegend kann aber keine Unwirksamkeit (Nichtigkeit) angenommen werden.	33
Nach § 165 Abs. 1 Satz 3 AO muss das Finanzamt den Umfang und den Grund der Vorläufigkeit angeben. Zum Umfang der Vorläufigkeit muss dem Steuerpflichtigen im Steuerbescheid oder in den Erläuterungen mitgeteilt werden, welche Tatsachen das Finanzamt als ungewiss ansieht (vgl. BFH-Urteil vom 25.04.1985 IV R 64/83, BStBl II 1985, 648). Die Reichweite des Vorläufigkeitsvermerks kann sich aber auch aus seiner Begründung oder aus anderen Umständen im Wege der Auslegung ermitteln lassen (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.1988 I R 189/84, BStBl II 1989, 130).	34
Im Streitfall bezog sich der jeweilige Hinweis des Beklagten in den ursprünglichen Bescheiden: "Der Bescheid ist nach § 165 Abs. 1 AO vorläufig,..." zwangsläufig auf die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Denn diese allein waren jeweils Gegenstand der Feststellungsbescheide. Danach musste auch für die Kläger als Adressaten der Bescheide hinreichend klar erkennbar sein, dass der Vorläufigkeitsvermerk die steuerliche Anerkennung der erklärten Verluste aus Vermietung und Verpachtung insgesamt betraf. Zu diesem Ergebnis kommt man auch bei entsprechender Auslegung der vom Beklagten für die Vorläufigkeit angegebenen Begründung. Den Klägern ist zwar zuzugestehen, dass der Hinweis auf die noch nicht abschließend mögliche Beurteilung der Pachteleistungen - bezogen auf die vom Beklagten in den Änderungsbescheiden verneinte Gewinnerzielungsabsicht - ungenau ist. Im Hinblick darauf, dass -wie die Kläger selbst vortragen- keinerlei Hinweise auf irgendwelche Ungewissheiten hinsichtlich des Grundes und der Höhe der Pachteleistungen als solche ersichtlich waren, liegt es aber nahe, den Hinweis dahingehend zu verstehen, dass sich die Ungewissheit im Sinne des § 165 AO auf das	35

Vorliegen der Gewinnerzielungsabsicht beziehen sollte.

Da die Gewinnerzielungsabsicht als innere Tatsache nur anhand äußerer Merkmale beurteilt werden kann, ist auch eine Ungewissheit im Sinne des § 165 AO - und nicht nur eine offen gebliebene rechtliche Würdigung - gegeben, wenn die für das Gewinnstreben maßgeblichen Einzeltatsachen nicht mit der gebotenen Sicherheit festgestellt werden können (vgl. BFH-Urteil vom 22.10.1989 X R 109/87, BStBl II 1990, 278, 280). Insofern waren die Vorläufigkeitsvermerke ihrem Umfange nach hinreichend bestimmt und jedenfalls nicht nichtig. 36

Dahinstehen kann, ob die Vermerke rechtmäßig, insbesondere ausreichend begründet waren. Denn die ursprünglichen Steuerbescheide sind mangels Anfechtung mit den entsprechenden Vorläufigkeitsvermerken bestandskräftig geworden. Einwendungen gegen die Rechtmäßigkeit können danach nicht mehr im Verfahren gegen die endgültigen Steuerbescheide nachgeholt werden (vgl. BFH-Urteile vom 23.09.1992 X R 10/92, BStBl II 1993, 338; vom 30.06.1994 VI R 106/91, BFH/NV 1995, 466). 37

Auch in der Sache sind die angefochtenen Bescheide nicht zu beanstanden. Das FA hat zu Recht die Feststellung von Einkünften abgelehnt. Das FA ist zutreffend davon ausgegangen, dass Einkünfte der Kläger zu 1) und 2) aus Vermietung und Verpachtung nur zu berücksichtigen sind, wenn die Absicht bestand, aus der Vermietung des Grundbesitzes einen positiven Gesamtüberschuss zu erzielen. 38

a) Nach § 2 Abs. 1 Nr. 6 EStG i.V.m. § 21 EStG unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die der Steuerpflichtige erzielt, der Einkommensteuer. Mit dem Begriff des "Erzielens" stellt das Gesetz --für alle Einkunftsarten-- einen Zusammenhang her zwischen den Einkünften und der Tätigkeit oder Vermögensnutzung, durch die sie erzielt, das heißt erwirtschaftet werden. Einkünfte werden grundsätzlich durch zielgerichtetes Handeln/zielgerichtete Vermögensnutzung erwirtschaftet (vgl. Tipke/Lang, Steuerrecht, 15. Aufl. 1996, Rz. 122, m.w.N.). Wesentliches Merkmal der Einkünfteerzielung ist danach die Absicht, durch die Erwerbstätigkeit/Vermögensnutzung auf Dauer gesehen ein positives Ergebnis zu erzielen (Einkünfteerzielungsabsicht). Dementsprechend fällt auch eine Vermietungstätigkeit nur dann unter die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung, wenn der Vermieter die Absicht hat, auf Dauer einen Totalüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erwirtschaften; nichtsteuerbare Veräußerungsgewinne bleiben dabei unberücksichtigt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, 435, BStBl II 1984, 751, 766 f. unter C. IV. 3. c). 39

b) Gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG i.V.m. § 21 EStG sind Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Diese Gesetzesformulierung umschreibt --über den insoweit unvollständigen Wortlaut hinaus-- nicht nur positive, sondern auch negative Einkünfte (Gutachten des BFH vom 25. Januar 1951 I D 4/50 S, BFHE 55, 182, BStBl III 1951, 68; Raupach/Schencking, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, § 2 EStG Anm. 504; Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 2 Rdnr. C 15). Dies wird seit 1983 zusätzlich durch die Regelung des § 2a Abs. 1 EStG verdeutlicht, die negative Einkünfte voraussetzt. 40

c) Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, letztlich einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben. 41

Der BFH ist im Anschluss an den Beschluss des Großen Senats davon ausgegangen, dass 42
Liebhaberei bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur in Ausnahmefällen
angenommen werden kann (BFH-Urteile vom 21. Januar 1986 IX R 7/79, BFHE 146, 51,
BStBl II 1986, 394; vom 11. April 1990 I R 63/88, BFH/NV 1990, 705, 706), und dass die
Fremdvermietung regelmäßig in der Absicht ausgeübt wird, ein positives Gesamtergebnis zu
erzielen (Urteile vom 31. März 1987 IX R 112/83, BFHE 150, 325, 329, BStBl II 1987, 774;
vom 24. September 1985 IX R 32/80, BFH/NV 1986, 449). Eine Vermietungstätigkeit, die in
den Anlaufjahren zu Werbungskostenüberschüssen führt, ist nicht schon deshalb ohne die
Absicht, Einnahmeüberschüsse zu erzielen, ausgeübt worden, weil eine objektive
betriebswirtschaftliche Beurteilung ergibt, dass die Vermietung in naher Zukunft nicht zur
Einkünfterzielung geeignet ist (Urteil vom 14. September 1994 IX R 71/93, BFHE 175, 416,
419, BStBl II 1995, 116).

Ein besonderes Kennzeichen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung besteht darin, 43
dass die Einkunftserzielung sich im Regelfall über längere Zeiträume --oft über Jahrzehnte--
erstreckt und häufig zunächst jahrelange Werbungskostenüberschüsse getragen werden
müssen, weil mit Immobilien, wenn Wertsteigerungen und Steuervorteile außer Betracht
bleiben, je nach Umfang der Fremdfinanzierung allenfalls erst nach sehr langen Zeiträumen
eine Rendite zu erwirtschaften ist (vgl. Hellwig, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1984, 325,
328 f.; Groh, Der Betrieb --DB-- 1984, 2424, 2425; Trzaskalik, in: Kirchhof/Söhn, a.a.O., § 21
Anm. B 269). Die Gesetzgebung hat indessen lediglich die Einkünfte i.S. von § 21 Abs. 2
Satz 1, § 21a EStG, die überwiegend zu Werbungskostenüberschüssen geführt und sich im
Ergebnis wie Subventionstatbestände ausgewirkt hatten (vgl. BTDrucks 10/3633, S. 12 f.),
durch das Wohneigentumsförderungsgesetz vom 15. Mai 1986 (BGBl I 1986, 730; BStBl I
1986, 278) aus den steuerbaren Einkünften herausgenommen und durch offene
Subventionen (§ 10e EStG, ab 1996 Eigenheimzulagengesetz) ersetzt. Hingegen wird die
Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG
ohne Einschränkung weiterhin als Tatbestand der steuerbaren Erzielung von Einkünften
erfasst. Mithin beruht diese Norm auf der typisierenden Annahme, dass die langfristige
Vermietung und Verpachtung trotz über längere Zeiträume anfallender
Werbungskostenüberschüsse in der Regel letztlich zu positiven Einkünften führt.

d) Für die Prüfung der Einkunftserzielungsabsicht, die grundsätzlich eine in die Zukunft 44
gerichtete und langfristige Beurteilung erfordert (Beschluss des Großen Senats des BFH in
BFHE 141, 405, 436, BStBl II 1984, 751, 766 f.), gebietet es der vorgenannte Normzweck des
§ 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG, im Falle einer beabsichtigten langfristigen Vermietung regelmäßig
davon auszugehen, dass das Mietverhältnis im konkreten Fall letztlich zu positiven
Einkünften führen soll und damit die Einkunftserzielungsabsicht gegeben ist. Eine Ausnahme
von diesem Grundsatz gilt nur dann, wenn auf Grund besonderer Umstände der Beweis des
ersten Anscheins oder Beweisanzeichen (Indizien) gegen das Vorliegen einer
Überschusserzielungsabsicht sprechen, zum Beispiel, wenn der Steuerpflichtige sich nicht zu
einer langfristigen Vermietung entschlossen hat, wie bei der Beteiligung an einem
Mietkaufmodell (.....Urteil vom 9. Februar 1993 IX R 42/90, BFHE 171, 45, BStBl II 1993, 658)
oder einem Bauherrenmodell mit Rückkaufangebot oder Verkaufsgarantie (....Urteil in BFHE
175, 416, BStBl II 1995, 116; Beschluss vom 14. September 1994 IX B 97/93, BFHE 175,
541;Urteil vom 22. April 1997 IX R 17/96, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --
HFR-- 1997, 668). Außerdem können besondere Arten der Nutzung der Immobilie
ausnahmsweise schon für sich allein Beweisanzeichen für eine private, nicht mit der
Erzielung von Einkünften zusammenhängende Veranlassung sein (vgl. z.B.Urteil vom 13.
August 1996 IX R 48/94, BFHE 181, 83, BStBl II 1997, 42 --Ferienwohnung--; ferner ...Urteil
vom 25. Januar 1994 IX R 139/92, BFH/NV 1995, 11). (BFH-Urteil vom 30. September 1997

Unter Berücksichtigung der vorgenannten Kriterien ist im Streitfalle davon auszugehen, dass die Kläger zu 1) und 2) ohne Einkunftserzielungsabsicht gehandelt haben. 45

Es kann offen bleiben, ob die Beweiserleichterung für die Einkünfteerzielungsabsicht bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit auch für die Vermietung von unbebauten Grundstücken gilt. Denn selbst wenn man die Beweiserleichterung auf unbebauten Grundbesitz anwendet, greift im Streitfalle eine auch vom BFH für möglich gehaltene Ausnahme von der Vermutung des Handelns mit Einkünfterzielungsabsicht. Angesichts der geringen Einnahmen der Kläger zu 1) und 2) aus dem Grundstück, der teilweisen Fremdfinanzierung und der sich daraus ergebenden bedeutenden Werbungskostenüberschüsse in den Jahren 1985 - 1998 musste der Grundbesitz von der Art und Weise seiner Bewirtschaftung her jahrelang zu Verlusten führen und ließ selbst innerhalb eines Prognosezeitraums von 100 Jahren keinen Totalüberschuss erwarten. Die Kläger haben auch nichts dafür vorgetragen, auf Grund welcher Fehlvorstellungen die Kläger zu 1) und 2) abweichend vom tatsächlichen Geschehen von einem Totalüberschuss ausgegangen wären. 46

Dies rechtfertigt den Schluss, dass sie das Grundstück aus privaten Gründen erworben und behalten haben. Dabei zählen zu den privaten Gründen alle Umstände außerhalb der konkreten jeweiligen Einkunftsart; es muss sich nicht um Gründe der privaten Lebensführung handeln. Von daher reicht der Erwerb aus irgendwelchen persönlichen Gründen ebenso aus wie der Erwerb in der Absicht, das Grundstück nach Änderung des Baurechts oder Wertsteigerung aus sonstigen Gründen außerhalb der Spekulationsfrist des § 23 EStG steuerfrei zu verkaufen. Angesichts des Schweigens der beweisnäheren Kläger muss das Gericht von einer solchen Motivation für den Grundstückserwerb ausgehen. 47

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 48

Die Revision war nicht zuzulassen, weil keiner der Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 FGO vorliegt. Im Streitfall werden nur die Rechtssätze der bisher schon ergangenen BFH-Rechtsprechung auf den konkreten Sachverhalt angewandt. Es ist keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung oder sonst ersichtlich, warum eine erneute Entscheidung des Revisionsgericht erforderlich wäre. 49