

Beschluss vom 24. September 2010, IV B 34/10

Leasingfonds - Abgrenzung von Veräußerungsgewinnen und laufenden Gewinnen - Ablehnung des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung durch das FA

BFH IV. Senat

EStG § 15, FGO § 69 Abs 4 S 1, EStG § 16, FGO § 69 Abs 3, EStG § 34, AO § 176 Abs 1 S 1 Nr 3

vorgehend FG München, 17. März 2010, Az: 1 V 3932/09

Leitsätze

NV: Der Gewinn aus dem Verkauf eines zunächst vermieteten WG (hier: Flugzeugleasing) führt zu einem laufenden Gewinn, wenn nach den Regelungen des Leasingvertrags die Vermietung des Flugzeugs mit dessen Ankauf und Verkauf im Sinne eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert war. Von Letzterem ist bereits dann auszugehen, wenn der Verkauf des Flugzeugs Eingang in die Prognoseberechnungen des Prospekts gefunden hat und der hierbei angesetzte Verkaufspreis sicherstellte, dass die zunächst erwarteten Verluste ausgeglichen werden .

Tatbestand

- 1** I. 1. Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist eine Leasinggesellschaft in der Rechtsform einer KG (im Folgenden auch: Fonds-KG), an der im Jahre 2003 (Streitjahr) neben der --ausschließlich geschäftsführungsbefugten-- X-GmbH (Komplementärin) rd. ... Kommanditisten (Kapitalgeber) entweder unmittelbar oder mittelbar über eine Treuhandkommanditistin beteiligt waren.
- 2** 2. Die im Jahre ... gegründete Fonds-KG erwarb mit Kaufvertrag vom ... 1994 von der Fluggesellschaft Y das Flugzeug A zum Preis von rd. ... Mio. DM. Das Flugzeug wurde aufgrund des am selben Tag geschlossenen Leasingvertrags für einen festen Zeitraum von acht Jahren und sechs Monaten an die Verkäuferin vermietet. Die Y, die das Flugzeug nach Ende des Leasingvertrags an die Fonds-KG zurückzugeben hatte, war nach § 16 Nr. 1 des Leasingvertrags am "Auslauftag" zu einer Einmalzahlung in Höhe von 66 % der Anschaffungskosten der Fonds-KG (ca. ... Mio. DM) verpflichtet. Zudem hatte die Fonds-KG in § 16 Nr. 2 des Leasingvertrags der Y ein bindendes Angebot auf Erwerb des Flugzeugs für den Fall des vertragsgemäßen Endes des Leasingvertrags unterbreitet; der Kaufpreis der Y sollte sich als der "größere Betrag von (1) 66 % der Anschaffungskosten (der Fonds-KG) und (2) dem Verkehrswert des Flugzeugs am Auslauftag abzüglich 75 % des Überschusses des Verkehrswertes ... über 66 % der Anschaffungskosten (der Fonds-KG darstellen)". Außerdem sah § 16 Nr. 3 des Leasingvertrags vor, dass dann, wenn die Y das Verkaufsangebot nicht annimmt, die Fonds-KG "beste Anstrengungen" unternehmen werde, das Flugzeug zum "Höchstpreis" zu verkaufen; der Netto-Verkaufspreis sollte dann bis zur Höhe der Einmalzahlung sowie der übersteigende Veräußerungserlös zu 75 % an die Y abgeführt werden.
- 3** 3. Der Fondsprospekt weist u.a. auf die Regelungen des § 16 des Leasingvertrags sowie darauf hin, dass für die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht der Gewinn aus der Veräußerung des Flugzeugs berücksichtigt und hierbei eine begünstigte Betriebsaufgabe unterstellt werde (insbesondere S. 26 und 34); sämtliche Berechnungen des Prospekts gingen davon aus, dass die Fonds-KG nach Ende des Leasingvertrags (2003) einen Veräußerungsgewinn in Höhe der Einmalzahlung (rd. ... Mio. DM; s. oben zu I.2.) erzielen und dieser die --nach Eintritt in die Gewinnphase (ab 1999) verbleibenden-- Verluste aus den Jahren 1994 bis 1998 übertreffen werde (vgl. insbesondere die Betriebsergebnisrechnung auf S. 22 des Prospekts). Darüber hinaus wird im Kapitel "Risikohinweise" u.a. erläutert, dass die Nichtgewährung der ermäßigten Besteuerung nach § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sich negativ auf die Rentabilität der Investition auswirken würde.
- 4** 4. Antragsgemäß erteilte der Antrags- und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) mit Schreiben vom 9. November 1994 der Fonds-KG die verbindliche Auskunft, gemäß der "1. Bei der Ermittlung der Einkunftserzielungsabsicht im Sinne des § 15 (3) EStG anfallende Veräußerungsgewinne berücksichtigt (werden). 2.

Die o.g. Firma (Fonds-KG) einen Gewerbebetrieb ... (darstelle), wenn auf Gesellschaftsebene ein Totalgewinn (einschl. eines Veräußerungsgewinnes) erwartet werden kann."

5. Das Flugzeug wurde im Streitjahr (2003) an die Y gegen die in § 16 des Leasingvertrags vereinbarte Einmalzahlung veräußert und die Fonds-KG aufgelöst; seither befindet sich die Fonds-KG in Liquidation. Der Veräußerungsgewinn (rd. ... Mio. €) ist im Anschluss an eine Betriebsprüfung mit dem nach § 164 der Abgabenordnung (AO) geänderten Feststellungsbescheid vom 5. Oktober 2009 nicht mehr als tarifbegünstigter, sondern nur noch als laufender Gewinn festgestellt worden.
6. Über den hiergegen erhobenen Einspruch hat das FA noch nicht entschieden. Mit Schreiben vom 15. Oktober 2009 hat die Behörde jedoch den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) abgelehnt. Der weitere Änderungsbescheid vom 10. November 2009 ist aus zwischen den Beteiligten nicht streitigen Gründen ergangen; das FA hat hierbei an der Qualifikation des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn festgehalten.
7. Der am 15. Dezember 2009 beim Finanzgericht (FG) gemäß § 69 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) gestellte Antrag auf AdV blieb gleichfalls ohne Erfolg. Das FG hat sich im Wesentlichen auf die Rechtsprechung des beschließenden Senats (Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289) sowie das hierzu ergangene Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 1. April 2009 IV C 6-S 2240/08/10008, 2009/0208434 (BStBl I 2009, 515) gestützt. Anderes ergebe sich --so die Vorinstanz weiter-- auch nicht aus den Grundsätzen von Treu und Glauben.
8. Mit der vom FG zugelassenen Beschwerde hat die Fonds-KG im Kern ihr erstinstanzliches Vorbringen wiederholt.
9. Sie beantragt sinngemäß,
den Beschluss der Vorinstanz aufzuheben und die Vollziehung des Feststellungsbescheids 2003 vom 10. November 2009 mit Rücksicht auf die Qualifikation des Veräußerungsgewinns als laufender Gewinn auszusetzen.
10. Das FA beantragt sinngemäß,
die Beschwerde zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11. II. Die Beschwerde ist nicht begründet und daher zurückzuweisen.
12. 1. Verfahrensfragen
13. a) Die Beschwerde ist zulässig, da sie vom FG zugelassen wurde (§ 128 Abs. 3 FGO); das FG hat ihr nicht abgeholfen (§ 130 Abs. 1 FGO).
14. b) Zutreffend hat die Vorinstanz angenommen, dass die für das gerichtliche Aussetzungsverfahren zu beachtende besondere Zugangsvoraussetzung des § 69 Abs. 4 FGO erfüllt ist. Das Erfordernis, dass die (Finanz-)Behörde einen Antrag auf AdV abgelehnt hat (§ 69 Abs. 4 Satz 1 FGO), ist ungeachtet dessen gewahrt, dass das FA nach der Entscheidung über die Ablehnung des AdV-Antrags (Schreiben vom 15. Oktober 2009) einen weiteren Änderungsbescheid erlassen hat (Bescheid vom 10. November 2009), der nach § 365 Abs. 3 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens geworden ist und gegen den sich demgemäß auch der beim FG am 15. Dezember 2009 gestellte Aussetzungsantrag gerichtet hat. In der Rechtsprechung ist geklärt, dass eine einmalige Ablehnung des AdV-Antrags durch das Finanzamt genügt und § 69 Abs. 4 Satz 1 FGO nicht zu entnehmen ist, dass für jeden Abschnitt des Hauptverfahrens (Einspruchsverfahren, Klage- und Revisionsverfahren) eine gesonderte Stellungnahme des Finanzamts eingeholt werden müsste (Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 69 FGO Rz 1084; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 69 FGO Rz 71, jeweils m.w.N.); demgemäß ist solches auch nicht zu fordern, wenn --wie vorliegend-- das FA nach Ablehnung des Aussetzungsantrags und vor Eingang des Antrags nach § 69 Abs. 3 FGO beim FG einen Änderungsbescheid erlässt und hierbei an seiner zwischen den Beteiligten umstrittenen Rechtsauffassung festhält.
15. 2. Entscheidung in der Sache
16. Dem FG ist ferner darin beizupflichten, dass an der Rechtmäßigkeit der angegriffenen Feststellung keine ernstlichen Zweifel bestehen (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 FGO).

- 17** a) Auszugehen ist hierbei davon, dass sowohl nach den Erläuterungen des Fondsprospekts als auch nach den Regelungen des Leasingvertrags die Vermietung des Flugzeugs mit dessen An- und Verkauf im Sinne eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert war.
- 18** aa) Dem steht --abweichend vom Vorbringen der Fonds-KG-- weder entgegen, dass § 2 des am ... neu gefassten Gesellschaftsvertrags den Flugzeugverkauf nicht ausdrücklich als Unternehmensgegenstand benennt, noch wird die Annahme eines einheitlichen Geschäftskonzepts dadurch ausgeschlossen, dass im Falle einer Verschlechterung der Marktsituation anstelle einer Drittveräußerung des Flugzeugs nach § 16 Nr. 3 des Leasingvertrags auch eine "Anschlussvermietung denkbar gewesen wäre" und deshalb --so die weitere Folgerung der Fonds-KG-- die Verpflichtung der Y zur Leistung des Einmalbetrags gemäß § 16 Nr. 1 des Leasingvertrags (in Höhe von 66 % der Anschaffungskosten der Fonds-KG = ca. ... Mio. DM) den Charakter einer "Restwertgarantie" gehabt habe.
- 19** bb) Ein einheitliches Geschäftskonzept im vorgenannten Sinne ist im Streitfall bereits deshalb zu bejahen, weil der Verkauf des Flugzeugs Eingang in die Prognoseberechnungen des Prospekts gefunden hat und der hierbei angesetzte Verkaufspreis (Einmalzahlung in Höhe von ... Mio. DM) sicherstellte, dass die für die Jahre 1994 bis 1998 erwarteten Verluste ausgeglichen werden. Auch kann in der Verpflichtung der Y zur Einmalzahlung keine vom Flugzeugverkauf getrennt zu beurteilende Garantie gesehen werden. Hiergegen spricht nicht nur, dass die Fonds-KG selbst die Vermietung des Flugzeugs nach Ablauf des Leasingvertrags nur als Handlungsoption einstuft, um "eine zu erwartende Markterholung zu überbrücken", und sie zudem --im Zusammenhang mit ihren Ausführungen zur fehlenden Nachhaltigkeit ihrer Tätigkeit (s. nachfolgend zu II.2.b)-- erläutert, dass eine "typische Ein-Objekt-Leasing-Gesellschaft ... regelmäßig für ein bestimmtes ... Engagement gegründet und nach erfolgter Abwicklung planmäßig aufgelöst (werde)". Hinzu kommt, dass über das Vorliegen eines einheitlichen, den Verkauf des Anlagegegenstands umfassenden Geschäftskonzepts nach dem wahrscheinlichen Geschehensablauf zu entscheiden ist und es hiernach selbst unter verschlechterten Marktbedingungen als ausgeschlossen angesehen werden musste, dass die Y der Fonds-KG zwei Drittel der Anschaffungskosten des Flugzeugs ersetzt (Einmalzahlung), ohne hierfür eine Gegenleistung (§ 16 Nr. 2 des Leasingvertrags: Eigenerwerb des Flugzeugs) oder zumindest in Form der Auskehrung des Erlöses aus der Drittverwertung des Flugzeugs (§ 16 Nr. 3 des Leasingvertrags) einen teilweisen Ersatz für ihre Aufwendungen (Einmalzahlung) zu erlangen.
- 20** cc) Der von der Fonds-KG erzielte Veräußerungsgewinn ist deshalb nach den Grundsätzen des Senatsurteils in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289 als Bestandteil der einheitlichen unternehmerischen Tätigkeit (Ankauf, Vermietung und Verkauf) und damit zugleich ungeachtet dessen als laufender und nicht nach den §§ 16, 34 EStG begünstigter Gewinn zu qualifizieren, dass das Flugzeug in der Zeit seiner Vermietung zum Anlagevermögen gehört hat. Auch ist es ohne Bedeutung, ob die Veräußerung mit der Beendigung der Geschäftstätigkeit der Fonds-KG zusammenfällt (vgl. auch Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 16 Rz 342, m.w.N.).
- 21** b) Der Senat hat im anhängigen Verfahren nicht der Frage nachzugehen, ob die Gesellschafter der Fonds-KG originär gewerbliche Einkünfte erzielt haben (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG). Selbst wenn Letzteres zu verneinen sein sollte, würden die Gesellschafter der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG zur gewerblichen Prägung mit der Folge unterstehen, dass auch in diesem Fall der Ankauf, die Vermietung sowie der Verkauf des Flugzeugs als Teile einer einheitlichen, auf Einkunftserzielung gerichteten Tätigkeit zu verklammern wären.
- 22** c) Zu Recht hat das FG ferner verneint, dass das FA nach der mit Schreiben vom 9. November 1994 erteilten verbindlichen Auskunft an einer Zuordnung des Veräußerungsgewinns zu den laufenden Einkünften gehindert wäre. Zwar konnte die Finanzbehörde auch vor der Ergänzung des § 89 Abs. 2 AO durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl I 2006, 2098) nach den Grundsätzen von Treu und Glauben an die --außerhalb einer Betriebsprüfung erteilte (vgl. §§ 204 ff. AO)-- Zusicherung, einen ihr unterbreiteten Sachverhalt einer bestimmten steuerrechtlichen Beurteilung zu unterwerfen, gebunden sein (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. Dezember 1989 X R 208/87, BFHE 159, 114, BStBl II 1990, 274). Da eine solche Auskunft jedoch nicht zum Ziel hat, einen Sachverhalt umfassend zu begutachten, ist der Umfang der Bindungswirkung durch die Fassung des Antrags beschränkt; demgemäß besteht auch keine Verpflichtung der Behörde, den Sachverhalt daraufhin zu überprüfen, ob sich im Zusammenhang mit dem geschilderten Fall noch andere, nicht ausdrücklich gestellte Zweifelsfragen ergeben könnten (Senatsbeschluss vom 3. August 2004 IV B 172/02, juris). Eine Bindungswirkung muss hiernach auch im Streitfall ausscheiden, weil sich der Antrag der Fonds-KG vom 10. Oktober 1994 auf verbindliche Auskunft zu der Frage beschränkt hat, ob auch Veräußerungsgewinne in die Gewinnerzielungsabsicht einzubeziehen seien und ob die Fonds-KG einen Gewerbebetrieb unterhalte, wenn auf Gesellschaftsebene ein Totalgewinn (einschl. eines Veräußerungsgewinns) erwartet werden könne. Nur dies hat das FA mit seiner verbindlichen Auskunft bejaht (vgl. oben zu I.4.). Entgegen der Einschätzung der Fonds-KG ergibt sich

Anderes nicht daraus, dass aus der zusammen mit dem Antrag eingereichten Prognoseberechnung die Annahme eines nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Aufgabegewinns klar ersichtlich gewesen sei und sich nunmehr --auf der Grundlage eines laufenden gewerbesteuerpflichtigen Gewinns-- ein deutlicher (Gesamt-)Verlust ergebe (rd. ... Mio. €). Die Fonds-KG lässt auch insoweit außer Acht, dass die Gewerbesteuerbelastung nicht Gegenstand der Anfrage gewesen ist und demgemäß das FA nicht konkret zum Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht der Fonds-KG, sondern --entsprechend der Antragsfassung-- lediglich abstrakt dazu Stellung genommen hat, dass Veräußerungsgewinne in die Totalgewinnermittlung einzubeziehen seien und --"wenn" ein solcher "Totalgewinn erwartet werden kann"-- auch ein Gewerbetrieb i.S. von § 15 Abs. 3 EStG gegeben sei.

- 23** d) Der Qualifikation des Veräußerungsgewinns der Fonds-KG als laufender Gewinn steht weiterhin nicht die Vertrauensschutzregelung des § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO entgegen. Letztere Vorschrift ist nicht einschlägig, weil der BFH mit seinem Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289 nicht von den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 21. November 1989 VIII R 19/85 (BFH/NV 1990, 625) abgewichen ist und damit auch nicht die Rechtsprechung i.S. von § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO geändert hat. Hiergegen spricht nicht nur, dass das Urteil in BFH/NV 1990, 625 vom BFH nicht mehr bestätigt, sondern durchgängig als besonders gelagerter "atypischer" Fall eingestuft worden ist (vgl. BFH-Urteil vom 5. Juli 2005 VIII R 65/02, BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160). Hinzu kommt vor allem, dass die Einschätzung des Urteils in BFH/NV 1990, 625, nach der die Veräußerung eines zuvor erworbenen und zum Umlaufvermögen gehörenden Grundstücks durch eine KG in den Vorgang der Betriebsaufgabe einzubeziehen sei, tragend auf dem Umstand beruht, dass der Weiterverkauf "(nicht) Gegenstand der ursprünglich ins Auge gefassten Betätigung der (KG)" gewesen sei. Kennzeichen der vorliegenden Gestaltung sowie des dem Senatsurteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289 zugrunde liegenden Sachverhalts ist hingegen, dass --wie erläutert-- die Vermietung sowie der An- und Verkauf des Flugzeugs Gegenstand eines von Anfang an bestehenden und später auch durchgeführten unternehmerischen Konzepts waren. Demgemäß verbietet sich auch die Annahme, der Senat habe mit seiner Entscheidung in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289 die bisherige Rechtsprechung geändert (vgl. zu allem auch Senatsbeschluss vom 11. August 2010 IV B 17/10, juris).
- 24** e) Nicht durchzugreifen vermag schließlich der Einwand, das FA sei aufgrund der jahrzehntelangen Verwaltungspraxis (Hinweis auf Abschn. 39 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien 1998; Verfügung der Oberfinanzdirektion München vom 28. Januar 2005 S 2170 - 73 St 41/42 --Einkommensteuer-Kartei Bayern, § 4 EStG Karte 1.1.2-- unter Bezugnahme auf ein Merkblatt des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen betreffend Kommunalleasing) nach § 163 AO aus Billigkeitsgründen verpflichtet, gegenüber der Fonds-KG einen Veräußerungsgewinn (Aufgabegewinn) festzustellen. Der Vortrag kann der Beschwerde bereits deshalb nicht zum Erfolg verhelfen, weil die Entscheidung über die abweichende Feststellung von Besteuerungsgrundlagen in einem gegenüber der Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO selbständigen Verwaltungsverfahren zu treffen ist. Sein Ergebnis entfaltet demnach --als Grundlagenbescheid gemäß § 171 Abs. 10 AO-- Bindungswirkung für die Gewinnfeststellung mit der weiteren Folge, dass deren Rechtmäßigkeit nicht mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid angegriffen werden kann (§ 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO; Beschlüsse des BFH vom 30. Januar 1991 IX B 208/89, BFH/NV 1992, 464; vom 18. März 1996 V B 131/95, BFH/NV 1996, 692, jeweils m.w.N.). Abgesehen davon, dass der Senat den vorgelegten Akten nicht entnehmen kann, ob die Fonds-KG eine abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 163 i.V.m. § 181 AO beim FA beantragt hat (vgl. hierzu z.B. BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631), käme auch eine Aussetzung des anhängigen Verfahrens analog § 74 FGO bis zu einer (etwaigen) Entscheidung des FA über einen solchen Billigkeitsantrag nicht in Betracht. Dies wäre vor allem mit dem Zweck des vorläufigen Rechtsschutzes unvereinbar; eine Vorgehensweise nach § 74 FGO ist aber auch deshalb nicht angezeigt, weil die gerichtliche Entscheidung gemäß § 69 FGO nicht in materieller Rechtskraft erwächst (BFH-Beschluss vom 31. August 1987 V B 57/86, BFH/NV 1988, 174).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de