

Urteil vom 01. Juli 2010, IV R 34/07

Selbständigkeit der Feststellung eines Veräußerungsgewinns in einem Gewinnfeststellungsbescheid - Abgrenzung des begünstigten Veräußerungsgewinns vom nicht begünstigten laufenden Gewinn bei Veräußerungsgeschäften - Auslegung der Klageschrift durch den BFH - Fortsetzung einer aufgelösten Gesellschaft mit anderer Zweckbestimmung - Verwertungsverbot bei Nichtigkeit der Prüfungsanordnung - Veräußerung von Anlagevermögen bei Betriebsaufgabe unter Umständen auch laufender Gewinn - Gewerblicher Grundstückshandel einer Personengesellschaft - Berücksichtigung von Grundstücksgeschäften einer Personengesellschaft bei den Gesellschaftern

BFH IV. Senat

AO § 179, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 15 Abs 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 1 Nr 1, BGB § 726, FGO § 65 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 2, AO § 164 Abs 1, EStG § 16 Abs 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 21. November 2005, Az: 2 K 2853/03

Leitsätze

1. NV: Ein festgestellter Veräußerungsgewinn umfasst neben der Feststellung seiner Höhe die selbständige Feststellung, dass ein Veräußerungsgewinn erzielt wurde.
2. NV: Veräußerungsgeschäfte im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind nur dann dem begünstigten Veräußerungsgewinn zuzuordnen, wenn die Wirtschaftsgüter in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe veräußert werden. Daran fehlt es, wenn die Veräußerung - ungeachtet eines zeitlichen Zusammenfallens mit einer Betriebsveräußerung oder einer Betriebsaufgabe - auf dem Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruht.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, deren Zweck die Verwaltung, die Vermittlung und der Vertrieb von Immobilien war. Gesellschafter der Klägerin waren J und H.
- 2 Die Klägerin mietete in den Jahren 1993 bis 1994 die Grundstücke A, B, C und D an und vermietete diese bzw. die darauf befindlichen Gebäude weiter. Am 29. September 1994 hatte die Klägerin vor Abschluss des Mietvertrags über das Grundstück A einen schriftlichen Kaufvertrag über den Kauf der darauf gebauten Lagerhalle geschlossen. Dieser Kaufvertrag wurde mit notariellem Kaufvertrag vom 27. Februar 1996 bestätigt. Die auf dem Grundstück C befindlichen Gebäude und baulichen Anlagen einschließlich sämtlicher an ihnen bestehender Nutzungs- und Verwertungsrechte kaufte die Klägerin mit schriftlichem Vertrag vom 12. Oktober 1993. Eine darauf stehende Lagerhalle baute sie für rund 1,85 Mio. DM in ein Bürogebäude um.
- 3 Mit notariellem "Kauf- und Abtretungsvertrag" vom 15. August 1996 verkaufte die Klägerin ihre "Rechte aus den Hauptmietverträgen sowie, soweit Eigentum besteht oder bestehen kann, die in ihrem Eigentum stehenden Gebäude auf dem Grundstück A und C, wobei ungeklärt ist, ob bezüglich des Grundstücks C Gebäudeeigentum überhaupt entstanden sein kann, nebst den Rechten aus den damit verbundenen Untermietverträgen - das Objekt C unter der aufschiebenden Bedingung der Freigabe durch die X-Bank. Zugleich trat die Klägerin alle Rechte und Pflichten aus diesen Mietverträgen unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung mit Wirkung ab dem 1. September 1996 an den Käufer ab. Der Kaufpreis betrug 480.000 DM (Grundstück A), 170.000 DM (Grundstück B), 2.480.000 DM (Grundstück C) sowie 270.000 DM (Grundstück D), insgesamt somit 3,4 Mio. DM (ohne Umsatzsteuer).
- 4 Außerdem hatten J und H im Februar 1993 zwei Grundstücke in Y jeweils zu hälftigem Miteigentum erworben, die sie im März 1993 veräußert hatten. Im Januar 1994 hatten sie ein weiteres Grundstück in G zu hälftigem Miteigentum gekauft und verkauft.

- 5 Mit Wirkung zum 31. August 1996 erklärte die Klägerin die Betriebsaufgabe.
- 6 Für das Streitjahr 1996 wurden Einkünfte der Klägerin aus gewerblicher Immobilienvermietung in Höhe von 153.369 DM sowie ein (begünstigter) Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.666.433 DM erklärt. In dem Veräußerungsgewinn waren die Erträge aus dem Vertrag vom 15. August 1996 enthalten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte die Einkünfte zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) gesondert und einheitlich fest. Den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1996 setzte das FA ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung --unter Hinzurechnung der Entgelte für Dauerschulden und unter Kürzung um den auf den 31. Dezember 1995 festgestellten Gewerbeverlust-- auf Null DM fest.
- 7 Bei einer Außenprüfung gelangte das hiermit beauftragte Finanzamt T zu der Auffassung, der Gewinn aus dem Vertrag vom 15. August 1996 sei laufender Gewinn, und ermittelte den laufenden Gewinn mit 2.330.982,55 DM; darin war eine vom FA T in der Prüferbilanz gebildete Gewerbesteuer-Rückstellung in Höhe von 424.920 DM enthalten. Das FA änderte den Gewinnfeststellungsbescheid 1996 mit Bescheid vom 30. Mai 2001 entsprechend. Den Gewerbesteuermessbetrag 1996 setzte es mit Änderungsbescheid vom 7. Juni 2001 auf 106.545 DM fest. Die Vorbehalte der Nachprüfung hob es dabei auf.
- 8 Die hiergegen gerichteten Einsprüche hatten insoweit Erfolg, als das FA --neben der Differenz zwischen dem Teilwert und dem Buchwert der Geschäftsausstattung in Höhe von 580 DM-- die Gewinne hinsichtlich der Grundstücke B und D dem begünstigten Veräußerungsgewinn zurechnete und diesen mit 440.580 DM feststellte. Den laufenden Gewinn setzte es mit 1.925.604 DM an. Dabei berücksichtigte es eine Gewerbesteuer-Rückstellung in Höhe von 343.840 DM. Im Übrigen wies das FA die Einsprüche zurück. Die Klägerin habe einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben. Gewinne aus Grundstücksverkäufen eines gewerblichen Grundstückshändlers seien laufender Gewinn. Mit dem Vertrag vom 15. August 1996 habe die Klägerin nicht nur Rechte und Pflichten aus Mietverträgen, sondern das wirtschaftliche Eigentum an einem Gebäude (Grundstück A) und an Mietereinbauten (Grundstück C) übertragen.
- 9 Im Klageverfahren beantragte die Klägerin, den Gewinnfeststellungsbescheid 1996 vom 30. Mai 2001, den Gewerbesteuermessbescheid 1996 vom 7. Juni 2001 sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben. Das Finanzgericht (FG) wies die Klagen aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 965 veröffentlichten Gründen ab. Die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid sei unzulässig, da die Klägerin voll beendet und damit ihre Klagebefugnis entfallen sei. Die Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid sei unbegründet. Zwar sei die Klägerin gewerblich tätig gewesen und habe ihren Betrieb zum 31. August 1996 aufgegeben. Die Rechte und Pflichten aus den Mietverträgen seien aber nicht im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußert worden.
- 10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 11 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1996 dahin zu ändern, dass ein laufender Gewinn in Höhe von 161.897,55 DM und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.593.665 DM festgestellt wird, und den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1996 dahin zu ändern, dass der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag 1996 auf 102 DM festgesetzt wird.
- 12 Das FA beantragt, die Revision insoweit als unbegründet zurückzuweisen, als sie den Gewerbesteuermessbescheid 1996 betrifft. In Bezug auf die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 1996 beantragt es, die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Entscheidungsgründe

- 13 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 14 A. Gewinnfeststellungsbescheid 1996

- 15** 1. Der Revisionsantrag, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1996 dahin zu ändern, dass ein laufender Gewinn in Höhe von 161.897,55 DM und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.593.665 DM festgestellt werden, ist zulässig. Er enthält keine im Revisionsverfahren unzulässige Klageerweiterung oder Klageänderung, obschon die Klägerin im Klageverfahren beantragt hatte, den Gewinnfeststellungsbescheid 1996 vom 30. Mai 2001 aufzuheben.
- 16** a) Eine Klageerweiterung, die im Revisionsverfahren unzulässig ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Oktober 2006 III R 6/05, BFHE 215, 222, BStBl II 2007, 301, m.w.N.), liegt nicht vor, da der Revisionsantrag nicht über das Klagebegehren der Klägerin hinausgeht, sondern ihm entspricht. Der Senat legt das Klagebegehren der Klägerin dahin aus, dass sein Gegenstand die Höhe des laufenden Gewinns und des Veräußerungsgewinns in dem Umfang sind, der sich aus der Einbeziehung der Gewinne aus dem Vertrag vom 15. August 1996 hinsichtlich der Grundstücke A und C in den begünstigten Veräußerungsgewinn ergibt.
- 17** aa) Der BFH kann die Klageschrift ohne Bindung an die Feststellungen des FG selbst auslegen (vgl. BFH-Urteil vom 6. Juli 1999 VIII R 17/97, BFHE 189, 302, BStBl II 2000, 306, m.w.N.). Als prozessuale Willenserklärung ist die Klageschrift in gleicher Weise wie Willenserklärungen i.S. des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) analog § 133 BGB auszulegen. Dabei sind zur Bestimmung des Gegenstands des Klagebegehrens (vgl. § 65 Abs. 1 Satz 1 FGO) alle dem FG und dem FA bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 27. Juni 1996 IV R 61/95, BFH/NV 1997, 232, m.w.N.). An die Fassung des Klageantrags ist das Gericht nicht gebunden (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO); das Wesen der Klage wird durch den beehrten richterlichen Ausspruch bestimmt (BFH-Urteil vom 12. Juni 1997 I R 70/96, BFHE 183, 465, BStBl II 1998, 38).
- 18** bb) Eine Klage gegen einen Feststellungsbescheid --wie hier-- kann verschiedene Zielsetzungen verfolgen (BFH-Urteil vom 20. Januar 1977 IV R 3/75, BFHE 122, 2, BStBl II 1977, 509). Ein Feststellungsbescheid fasst einzelne Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen zusammen, die --soweit sie eine rechtlich selbständige Würdigung enthalten und eines rechtlich selbständigen Schicksals fähig sind-- selbständiger Gegenstand des Klagebegehrens sein können. Solche Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des Gesamtgewinns, des laufenden Gewinns, eines Veräußerungsgewinns oder eines Sondergewinns (BFH-Urteil vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544, m.w.N.).
- 19** cc) Im Streitfall ergibt die Auslegung der Klageschrift, dass die Klägerin die Minderung des laufenden Gewinns um die Gewinne aus dem Vertrag vom 15. August 1996 hinsichtlich der Grundstücke A und C sowie die entsprechende Erhöhung des begünstigten Veräußerungsgewinns begehrt. Sie hat die Klage in der Sache damit begründet, dass das FA die Erlöse aus dem Vertrag vom 15. August 1996 überwiegend als nicht begünstigte Gewinne erfasst habe. Zwar hat die Klägerin daneben noch geltend gemacht, die Ergebnisse der Außenprüfung seien wegen Nichtigkeit der Prüfungsanordnung nicht verwertbar. Auch hat sie beantragt, den Feststellungsbescheid vom 30. Mai 2001 sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben. Hieraus ist aber nicht zu schließen, dass sich die Klägerin mit ihrer Klage gegen alle aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung im Bescheid vom 30. Mai 2001 vorgenommenen Änderungen wendet. Denn der Einspruchsentscheidung ist zu entnehmen, dass von den Feststellungen der Außenprüfung nur die Erfassung der Erlöse aus dem Vertrag vom 15. August 1996 als laufender Gewinn zwischen den Beteiligten streitig war.
- 20** b) Mangels Änderung des Klagebegehrens beinhaltet der Revisionsantrag auch keine im Revisionsverfahren gemäß § 123 Abs. 1 Satz 1 FGO unzulässige Klageänderung; Klageänderung ist die Änderung des Gegenstands des Klagebegehrens während der Rechtshängigkeit (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1993 I R 25/92, BFHE 172, 488, BStBl II 1994, 210, m.w.N.).
- 21** 2. Zu Unrecht hat das FG die Klage als unzulässig abgewiesen. Der Senat kann in der Sache nicht entscheiden; denn die tatsächlichen Feststellungen des FG ermöglichen keine abschließende Beurteilung, ob die streitbefangenen Gewinne aus dem Vertrag vom 15. August 1996 dem laufenden Gewinn oder dem begünstigten Veräußerungsgewinn zuzuordnen sind.
- 22** a) Die Klage ist zulässig. Entgegen der Auffassung des FG ist die Klägerin als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt. Zwar entfällt die Beteiligtenfähigkeit und damit die Klagebefugnis der Personengesellschaft mit ihrer Vollbeendigung (vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.A.1.a der Gründe, m.w.N.). Die Klägerin ist jedoch nicht voll beendet. Andere Gründe, aus denen sich eine Unzulässigkeit der Klage ergeben könnte, sind weder vom FA aufgezeigt worden noch sonst erkennbar.

- 23** aa) Die Klägerin ist zumindest steuerrechtlich nicht als voll beendet anzusehen, weil über ihre Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 1996 noch nicht rechtskräftig entschieden ist. Eine Personengesellschaft gilt für die Dauer eines Rechtsstreits über den Gewerbesteuermessbescheid als nicht voll beendet. Bis zum Abschluss eines solchen Verfahrens steht ihr auch das Klagerecht nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO zu (BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).
- 24** bb) Im Übrigen ist auch zweifelhaft, ob die Klägerin --wie vom FG angenommen-- zivilrechtlich beendet ist. Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG besteht zwischen den Gesellschaftern der Klägerin eine "weitere" Gesellschaft, die vermietend tätig ist. Daraus, dass diese Gesellschaft einen anderen Zweck als die Klägerin hat, hat das FG geschlossen, sie sei mit der Klägerin nicht identisch. Dieser Schluss ist aber nicht zwingend, weil die Gesellschafter den Zweck der Gesellschaft --auch konkludent-- ändern können. Selbst eine Gesellschaft, die gemäß § 726 BGB aufgelöst ist, kann von den Gesellschaftern mit einer geänderten Zweckbestimmung fortgesetzt werden (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 15. Dezember 2003 II ZR 358/01, Deutsches Steuerrecht 2004, 649). Vielmehr liegt es nach dem Vortrag der Klägerin, sie --die Klägerin-- sei nach der Betriebsaufgabe nur noch vermögensverwaltend tätig, nahe, dass beide Gesellschaften identisch sind.
- 25** b) Die Zurückverweisung an das FG ist im Streitfall nicht deshalb entbehrlich, weil die Sache aus materiellrechtlichen Gründen entscheidungsreif wäre. Nach § 126 Abs. 4 FGO kann der BFH zwar auch dann in der Sache selbst entscheiden, wenn das FG eine Klage zu Unrecht als unzulässig abgewiesen hat, die Klage aber nach den vom FG getroffenen Feststellungen zweifelsfrei unbegründet ist. Dasselbe gilt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO, wenn sich die Klage bei jeder denkbaren Sachverhaltsgestaltung als begründet erweist (BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 VIII R 77/05, BFH/NV 2008, 53, unter II.3.a der Gründe). Die tatsächlichen Feststellungen des FG ermöglichen indes keine abschließende Beurteilung, ob die streitbefangenen Gewinne dem laufenden Gewinn i.S. des § 15 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) oder dem begünstigten Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG zuzuordnen sind.
- 26** aa) Da der Gewinnfeststellungsbescheid 1996 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 AO) ergangen war, konnte er bis zum Ablauf der Feststellungsfrist (§ 181 Abs. 1 Satz 1 AO i.V.m. § 169 Abs. 1 AO) jederzeit und ohne weiteres geändert werden. Einer Änderung stünde selbst die Nichtigkeit der Prüfungsanordnung nicht entgegen. Denn sie würde kein Verwertungsverbot der Prüfungsfeststellungen rechtfertigen. Der BFH hat ein Verwertungsverbot für die Fälle verneint, in denen die zu ändernden Steuerbescheide --gleiches gilt für Feststellungsbescheide (vgl. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO)-- unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen waren (BFH-Urteil vom 28. April 1998 IX R 24/94, BFH/NV 1998, 1192, m.w.N.).
- 27** bb) Der erkennende Senat hat hinsichtlich der gesonderten und einheitlichen Feststellung nicht mehr darüber zu befinden, ob die Einkünfte der Klägerin im Streitjahr zutreffend als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert worden sind und ob die Klägerin überhaupt einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG --auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs gilt als Veräußerung (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG)-- erzielt hat.
- 28** (1) Die Qualifikation der Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb ist eine verfahrensrechtlich selbständige Besteuerungsgrundlage, die mangels eines auch insoweit gegen den geänderten Feststellungsbescheid in der Fassung der Einspruchsentscheidung eingelegten Rechtsbehelfs bestandskräftig geworden ist (vgl. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 57/07, BFHE 224, 513, BStBl II 2009, 659, unter II.1. der Gründe, m.w.N.). Sie entfaltet für die in dem nämlichen Feststellungsbescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung (vgl. BFH-Urteil vom 12. Oktober 2005 VIII R 66/03, BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307, unter II.2.a der Gründe, m.w.N.).
- 29** (2) Gleiches gilt für das Vorliegen eines Veräußerungsgewinns i.S. des § 16 EStG. Denn der gegen den geänderten Feststellungsbescheid in der Fassung der Einspruchsentscheidung eingelegte Rechtsbehelf richtet sich auch nicht dagegen, dass das FA überhaupt einen Veräußerungsgewinn festgestellt hat. Ein festgestellter Veräußerungsgewinn umfasst neben der Feststellung seiner Höhe die selbständige Feststellung, dass ein Veräußerungsgewinn erzielt wurde (vgl. BFH-Beschluss vom 27. September 1973 IV R 212/70, BFHE 110, 453, BStBl II 1974, 123, unter 2.c der Gründe). Diese Feststellung steht in einem bindenden Stufenverhältnis zur Höhe des Veräußerungsgewinns (vgl. BFH-Urteile vom 6. März 2008 IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311, unter II.2. der Gründe, und in BFHE 211, 458, BStBl II 2006, 307, unter II.2.a der Gründe, jeweils m.w.N., zur Betriebsaufgabe). Dabei kann offen bleiben, ob im Streitfall das Vorliegen einer Betriebsveräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG oder einer Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG bestandskräftig festgestellt worden ist. Denn für die Abgrenzung des Veräußerungsgewinns vom laufenden Gewinn gelten bei der Betriebsveräußerung und bei der Betriebsaufgabe --sei es durch einen

Einzelunternehmer oder sei es, wie hier, durch eine Personengesellschaft-- die gleichen Grundsätze (s. dazu nachfolgend unter II.A.2.b cc).

- 30** cc) Veräußerungsgeschäfte im Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe sind nur dann dem begünstigten Veräußerungsgewinn zuzuordnen, wenn die Veräußerungen --wie § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG aussagt-- "im Rahmen" der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe stattfinden (vgl. BFH-Urteil vom 25. Januar 1995 X R 76-77/92, BFHE 176, 426, BStBl II 1995, 388, m.w.N.). Das Gesetz bringt hiermit zum Ausdruck, dass es nicht jegliche zusammengeballte Gewinnrealisierung, sondern nur eine solche begünstigen will, die sich in den sachlich abgrenzbaren Formen einer Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe vollzieht (BFH-Urteil vom 5. Juli 2005 VIII R 65/02, BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160, unter II.2. der Gründe, m.w.N.). Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs als Veräußerung. Daraus ist herzuleiten, dass bei wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalten der Veräußerungsgewinn nicht anders behandelt werden kann als der Aufgabegewinn (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 3/05, BFHE 216, 233, BStBl II 2007, 777, unter II.1.d der Gründe).
- 31** (1) Veräußerungen finden "im Rahmen" der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe statt, wenn die Wirtschaftsgüter in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder der Betriebsaufgabe veräußert werden (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 1988 IV R 140/86, BFHE 155, 341, BStBl II 1989, 368, zur Betriebsaufgabe). Daran fehlt es, wenn die Veräußerung --ungeachtet eines zeitlichen Zusammenfallens mit einer Betriebsveräußerung oder mit einer Betriebsaufgabe-- auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruht (vgl. BFH-Urteile vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.2.b der Gründe, und vom 9. September 1993 IV R 30/92, BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, jeweils m.w.N.). Die Veräußerung von Anlagevermögen wird in der Regel eher im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder der Betriebsaufgabe stehen als die Veräußerung von Umlaufvermögen. Allerdings kann sich auch die Veräußerung von Anlagevermögen ausnahmsweise als ein Geschäft darstellen, mit dem die bisherige unternehmerische Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird. Umgekehrt können auch Gewinne aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens zum Veräußerungs- oder Aufgabegewinn gehören (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.2.c cc und II.2.b bb der Gründe, m.w.N.).
- 32** (2) Bei der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe durch eine Personengesellschaft --wie hier-- ist für die Beurteilung, ob eine Veräußerung auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruht, allein die Tätigkeit der Personengesellschaft maßgebend; denn die Personengesellschaft ist Steuerrechtssubjekt bei der Ermittlung der Einkünfte (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.IV.2.b aa der Gründe, m.w.N.).
- 33** dd) Im Streitfall kann der Senat auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht beurteilen, ob die Klägerin mit der Veräußerung der Rechte aus den Mietverträgen betreffend die Grundstücke A und C bzw. des Eigentums an den darauf stehenden Gebäuden ihre bisherige Tätigkeit im Wesentlichen unverändert fortgeführt hat. Zunächst wird das FG untersuchen müssen, was nach dem wirtschaftlichen Gehalt (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679, m.w.N.) des Vertrags vom 15. August 1996 überhaupt veräußert wurde. Ferner wird das FG der Frage nachgehen müssen, ob der Klägerin bereits die vor Abschluss des Vertrags vom 15. August 1996 getätigten An- und Verkäufe von Immobilienobjekten, namentlich in Bezug auf die beiden Grundstücke in Y, und das Grundstück in G, zuzurechnen sind. Das FG hat im Tatbestand seines Urteils (S. 2) ausgeführt, dass die drei letztgenannten Grundstücke von der Klägerin erworben und später veräußert worden seien. Diese Annahme des FG ist allerdings nicht durch (hinreichende) tatsächliche Feststellungen der Vorinstanz gedeckt, so dass der erkennende Senat daran nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Aus der vom FG ausdrücklich in Bezug genommenen Einspruchsentscheidung des FA vom 3./4. November 2003 geht hervor, dass die drei in Rede stehenden Grundstücke in Y und G nicht von der Klägerin (GbR) selbst, sondern von deren beiden Gesellschaftern erworben und kurze Zeit später veräußert wurden (vgl. Bl. 238 der Rechtsbehelfsakte). Ohne dass der Senat dies indessen selbst feststellen kann, wird die Richtigkeit der in der Einspruchsentscheidung getroffenen Aussage durch die in den Außenprüfungsakten des FA, Band II, Bl. 118 ff. und Bl. 99 ff. enthaltenen notariellen An- und Verkaufsverträge bestätigt. Hiernach hat nicht die Klägerin, sondern haben ihre beiden Gesellschafter alle drei Grundstücke zu jeweils hälftigem Miteigentum erworben und anschließend die entsprechenden Miteigentumsanteile wieder veräußert.
- 34** Letzteres könnte darauf hindeuten, dass die erwähnten Immobilientransaktionen nicht der Klägerin, sondern einer oder mehreren zwischen den Gesellschaftern der Klägerin bestehenden Grundstücksgemeinschaft(en)/Bruchteilsgemeinschaft(en) zuzurechnen sind. Sie wären dann entgegen der

rechtlichen Würdigung durch das FA und das FG nicht in die steuerrechtliche Beurteilung der Tätigkeit der Klägerin einzubeziehen. Denn für jede einzelne Personengesellschaft oder Personenmehrheit ist eigenständig zu prüfen, ob die Gesellschafter in ihrer gesamthänderischen oder gemeinschaftlichen Verbundenheit die einen Gewerbebetrieb kennzeichnenden Tatbestandsmerkmale erfüllen (vgl. BFH-Urteil vom 25. September 2008 IV R 80/05, BFHE 223, 86, BStBl II 2009, 266, unter II.2.c aa (1) der Gründe).

- 35** Soweit der Senat in seinem Urteil vom 7. März 1996 IV R 2/92 (BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369, unter I.2. der Gründe) ausgeführt hat, gemeinschaftlich verwirklichte Aktivitäten einer (personenidentischen) Gesellschaft oder Gemeinschaft, die auf deren Ebene noch nicht gewerblicher Art seien, könnten zusammen mit entsprechenden Tätigkeiten des Steuerpflichtigen im Rahmen einer anderen vermögensverwaltenden Personengesellschaft insgesamt als gewerblich eingestuft werden, ergibt sich daraus nichts Gegenteiliges. Dies bedeutet nur, dass Grundstücksgeschäfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in die steuerrechtliche Gesamtbeurteilung der eigenen Aktivitäten ihrer Gesellschafter eingehen und bei diesen zur Annahme einer gewerblichen Tätigkeit führen können (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617). Auch nach dem Senatsurteil in BFHE 180, 121, BStBl II 1996, 369 (s. dort unter II. der Gründe) unterliegen Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft bei dieser nicht deshalb der Gewerbesteuer, weil ihre Gesellschafter eine gewerbliche Tätigkeit entfaltet haben (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2, § 7 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --GewStG--). Die in Rede stehenden Immobiliengeschäfte der Gesellschafter der Klägerin könnten dieser allenfalls dann zugerechnet werden, wenn die drei Grundstücke in Y und G nach ihrem Erwerb durch die Gesellschafter in das (gewillkürte) (Sonder-)Betriebsvermögen bei der Klägerin überführt worden wären. Auch in diese Richtung wird das FG den Sachverhalt im zweiten Rechtsgang aufzuklären haben.
- 36** (1) Sollten die vom FG nach Maßgabe der vorstehenden Erwägungen zu treffenden Feststellungen ergeben, dass die die Grundstücke in Y und G betreffenden Immobilientransaktionen nicht der Klägerin zuzuordnen sind, so wären die von der Klägerin auf der Grundlage des Vertrags vom 15. August 1996 vorgenommenen Veräußerungen nur dann ihrer laufenden Tätigkeit zuzuordnen, wenn sie diese Veräußerungen von Anfang an beabsichtigt gehabt hätte. Hierzu hat das FG nichts festgestellt. Die Ausführungen des FG, die Klägerin habe die mit der Anmietung und Vermietung der Objekte geschaffenen marktgängigen Produkte "bestimmungsgemäß" abgesetzt, sind nicht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, sondern enthalten einen durch den BFH als Revisionsgericht zu berücksichtigenden Rechtsfehler, weil nicht nachvollziehbar ist, auf welchen Tatsachen das FG diese Feststellungen gegründet hat (vgl. BFH-Urteil vom 2. Dezember 1999 IX R 21/96, BFHE 191, 28, BStBl II 2000, 312, unter 3. der Gründe, m.w.N.).
- 37** (2) Sind hingegen bei der rechtlichen Beurteilung des von der Klägerin entfalteten Engagements auch die drei Immobilienerwerbe und -veräußerungen hinsichtlich der Grundstücke in Y und G einzubeziehen, kann wegen der dann in Betracht zu ziehenden Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel der Klägerin auch dann vorliegen, wenn die Klägerin die jeweiligen Immobilienobjekte nur in bedingter Veräußerungsabsicht angeschafft hatte. Zur Abgrenzung des laufenden Gewinns vom begünstigten Betriebsveräußerungs- und Betriebsaufgabegewinn in den Fällen des gewerblichen Grundstückshandels verweist der Senat insbesondere auf die BFH-Urteile vom 23. Januar 2003 IV R 75/00 (BFHE 201, 278, BStBl II 2003, 467), in BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160, und in BFHE 216, 233, BStBl II 2007, 777 (jeweils m.w.N.).
- 38** B. Gewerbesteuermessbescheid 1996
- 39** 1. Der Revisionsantrag, den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag 1996 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 102 DM festgesetzt wird, ist ebenfalls zulässig. Er ist von dem im Klageverfahren gestellten Antrag, den Gewerbesteuermessbescheid für 1996 vom 7. Juni 2001 aufzuheben, als bloßes Minus mit umfasst.
- 40** 2. Der Senat vermag auf der Grundlage der vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht abschließend zu beurteilen, ob die Klägerin im Streitjahr 1996 einen gewerblichen Grundstückshandel betrieben hat und damit der Gewerbesteuer unterlag.
- 41** a) Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Eine Personengesellschaft erzielt gewerbliche Einkünfte, wenn die Gesellschafter in ihrer Verbundenheit als Personengesellschaft ein gewerbliches Unternehmen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG) betreiben (BFH-Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.1. der Gründe). Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfterzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer

anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine gewerbliche Tätigkeit ausübt (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG), oder die Betätigung einer Personengesellschaft, die keine gewerbliche Tätigkeit ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft, § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags besteht keine Bindung an die Gewinnfeststellung (BFH-Urteil vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.b bb (2) der Gründe, m.w.N.).

- 42** b) Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Tätigkeit weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Darüber hinaus hat die Rechtsprechung das negative Erfordernis aufgestellt, dass es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln darf (z.B. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2005 IV R 65/04, BFHE 212, 106, BStBl II 2006, 259, m.w.N.). "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 (BFH-Urteil vom 20. April 2006 III R 1/05, BFHE 214, 31, BStBl II 2007, 375).
- 43** aa) Die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.I. der Gründe, m.w.N.).
- 44** bb) Diese Unterscheidung wird im Bereich des gewerblichen Grundstückshandels durch die sog. Drei-Objekt-Grenze konkretisiert. Danach kann regelmäßig erst dann von einem gewerblichen Grundstückshandel ausgegangen werden, wenn mindestens vier Objekte innerhalb eines engen zeitlichen Zusammenhangs --in der Regel fünf Jahre-- zwischen Anschaffung oder Errichtung und Verkauf veräußert werden (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.2. der Gründe, m.w.N.). Auf diese Indizmerkmale kommt es allerdings dann nicht an, wenn sich bereits aus anderen --ganz besonderen-- Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. Daraus folgt, dass trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen ist, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Andererseits können auch bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.5. der Gründe; im Einzelnen hierzu BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c aa bbb der Gründe, m.w.N.).
- 45** c) Bei Anlegung dieser Maßstäbe reichen die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen nicht aus, um die von der Klägerin entfalteteten Aktivitäten auf dem Grundstücksmarkt als gewerblichen Grundstückshandel zu qualifizieren.
- 46** aa) Sollten die vom FG im zweiten Rechtsgang nachzuholenden Feststellungen (vgl. hierzu oben unter II.A.2.b dd) ergeben, dass die Immobiliengeschäfte hinsichtlich der drei Grundstücke in Y und G der Klägerin zuzurechnen sind und dass die Klägerin nach dem ebenfalls noch zu ermittelnden wirtschaftlichen Gehalt des Vertrags vom 15. August 1996 (zwei) weitere Immobilienobjekte veräußert hat, so ist im Hinblick auf die sodann vorliegende Überschreitung der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel der Klägerin in Betracht zu ziehen.
- 47** bb) Führen die gebotenen Ermittlungen des FG hingegen zu dem Ergebnis, dass die Immobiliengeschäfte in Bezug auf die drei Grundstücke in Y und G nicht der Klägerin zugeordnet werden können, scheidet ein gewerblicher Grundstückshandel der Klägerin aus. Denn selbst wenn man zu Lasten der Klägerin unterstellte, sie hätte mit dem Vertrag vom 15. August 1996 zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den Gebäuden auf den Grundstücken A und C veräußert, so hätte die Klägerin lediglich zwei Objekte veräußert; dafür, dass die Klägerin auch (rechtliche oder wirtschaftliche) Eigentümerin der Gebäude auf den Grundstücken B und D gewesen sein könnte, bestehen keine Anhaltspunkte. Besondere Umstände, die gleichwohl auf eine gewerbliche Betätigung schließen ließen, sind im Streitfall nicht ersichtlich.
- 48** cc) Entgegen der Auffassung des FG ist ein gewerblicher Grundstückshandel der Klägerin nicht damit zu begründen, dass die Beteiligten übereinstimmend von einer gewerblichen Betätigung der Klägerin ausgegangen sind, oder dass

die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt hat, oder dass der Zweck der Klägerin u.a. auf den Vertrieb von Immobilien gerichtet war. Entscheidend ist allein, ob die Tätigkeit der Klägerin die Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 18. August 2009 X R 25/06, BFHE 226, 77, BStBl II 2009, 965, unter II.2.c cc der Gründe, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de