

Urteil vom 14. Juli 2016, IV R 34/13

Vermietung eines Einkaufszentrums kein Gewerbebetrieb - Berücksichtigung artspezifischer Besonderheiten bei der objektbezogenen Prüfung der Üblichkeit von vermierterseitig erbrachten Sonderleistungen - Sachlicher Anwendungsbereich von § 35b GewStG

ECLI:DE:BFH:2016:U.140716.IVR34.13.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 35b Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 35b Abs 1, GewStG § 35b Abs 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 21, EStG § 21

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 25. Juni 2013, Az: 7 K 10056/09

Leitsätze

Die Vermietung eines Einkaufszentrums ist nicht deshalb als Gewerbebetrieb anzusehen, weil der Vermieter die für ein Einkaufszentrum üblichen Infrastruktureinrichtungen bereitstellt oder werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen für das Gesamtobjekt durchführt .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 26. Juni 2013 7 K 10056/09 aufgehoben.

Die Gewerbesteuerbescheide für 2001 und 2002, jeweils vom 17. April 2008, geändert am 23. September 2013, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 und auf den 31. Dezember 1999, jeweils vom 12. Juni 2008, geändert am 23. September 2013, und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 vom 12. Juni 2008 sowie die Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2009 werden ersatzlos aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die durch formwechselnde Umwandlung aus der X-GmbH & Co. KG (KG) entstanden ist. Die Umwandlung wurde am ... 2013 in das Handelsregister eingetragen.
- 2** Die KG war mit notariellem Vertrag vom ... 1995 gegründet worden. Kommanditisten waren die Eheleute A mit einer Einlage von zunächst 490.000 DM und B mit einer Einlage von 10.000 DM. Komplementärin war die X-Verwaltungs-GmbH. Deren alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer war A. Gegenstand der KG war ausweislich ihres Gesellschaftsvertrags insbesondere die Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz in A-Stadt sowie alle damit zusammenhängenden Geschäfte. Mit Gesellschafterbeschluss vom ... 1996 wurde die Kommanditeinlage des A bei der KG auf 14.990.000 DM erhöht. Durch weiteren Beschluss der Gesellschafter vom ... 1996 wurde der Gesellschaftsvertrag der KG dahingehend geändert, dass neben der Komplementär-GmbH auch die Kommanditistin B zur Geschäftsführung der KG befugt war.
- 3** Die KG erwarb mit Vertrag vom ... 1995 eine Option auf ein in A-Stadt gelegenes Grundstück. Am ... 1996 schloss die KG mit der Stadt einen Durchführungsvertrag zu dem Vorhaben- und Erschließungsplan "Fachmarktzentrum". Gegenstand des Vorhabens war die Errichtung eines Fachmarktzentums in A-Stadt mit einer

einzelhandelsbezogenen Verkaufsfläche von bis zu 30 000 qm. Die KG verpflichtete sich hierbei als Vorhabenträger u.a. zur Erstellung von Plänen und zur Durchführung der in diesem Zusammenhang genehmigten Baumaßnahmen.

- 4 Im Jahr 1996 erwarb die KG das Eigentum an dem Grundstück. Sie errichtete dort bis zur Fertigstellung im Oktober 1998 auf einem ca. 100 000 qm großen Areal, das zuvor als Ackerfläche genutzt worden war, das Fachmarktzentrum. Die Räumlichkeiten auf einer Fläche von etwa 30 000 qm vermietete die KG an etwa 40 Einzelhandels- und Dienstleistungsunternehmen.
- 5 Am ... 1996 schloss die KG mit der C-GmbH (nachfolgend auch "Verwalterin") einen Verwaltervertrag über die Bewirtschaftung des Fachmarktzentrums (im Folgenden: Bewirtschaftungsvertrag). Alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin der C-GmbH war B. Gegenstand der C-GmbH ist ausweislich des Gesellschaftsvertrages insbesondere die Verwaltung des Fachmarktzentrums A-Stadt im eigenen Namen und für eigene Rechnung, der Abschluss aller diesbezüglichen Verträge sowie die Beteiligung an der dortigen Werbegemeinschaft und ggf. am Projektmanagement.
- 6 Der Bewirtschaftungsvertrag regelt dabei auszugsweise:

"§ 2 Leistungen des Verwalters

1. Der Verwalter bewirtschaftet das FMZ <Fachmarktzentrum> unter bestmöglicher Wahrnehmung der Interessen des Auftraggebers <der KG> nach Maßgabe der Bestimmungen dieses Vertrages. Dabei wird er, soweit in diesem Vertrag nicht ausdrücklich etwas anderes bestimmt ist, im eigenen Namen und für eigene Rechnung tätig; dies gilt insbesondere für die im Rahmen der Bewirtschaftung abzuschließenden Verträge.
2. Der Verwalter erbringt die folgenden allgemeinen kaufmännischen Bewirtschaftungsleistungen:
 - a) Abschluß, laufende Betreuung (...) von Mietverhältnissen (...)
 - d) Erhebung der (...) Nebenkosten (...)
 - g) Vorbereitung und Abwicklung des im Zusammenhang mit dem Objekt anfallenden Zahlungsverkehrs (...)
 - (...)
 - k) Einstellung, Betreuung sowie Einsatz der für die Wartung, Instandhaltung, Pflege, Reinigung und Haustechnik vor Ort notwendigen Mitarbeiter - ferner ggf. auch deren Entlassung - im eigenen Namen und auf eigene Rechnung; die resultierenden Kosten werden vom Verwalter auf die Mieter umgelegt;
 - l) Erstellung einer Planung über die zu erwartenden Einnahmen und Ausgaben des Folgejahres zum 31. Oktober eines jeden Jahres, in der auch die erforderlichen Instandhaltungs-, Instandsetzungs-, und Modernisierungsarbeiten aufgrund der vorher durchgeführten örtlichen Überprüfung im einzelnen nach Umfang und Kosten beschrieben sind (Budget); der Auftraggeber wird das Budget jeweils zum 31. Dezember des Jahres prüfen und schriftlich gegenüber dem Verwalter bewilligen. (...)
3. Bei der Vermietung erbringt der Verwalter die folgenden Leistungen:
 - a) Entwicklung von Konzepten zur Optimierung der jeweiligen Mieterstruktur und deren Umsetzung im Rahmen des Möglichen in Abstimmung mit dem Auftraggeber;
 - b) Vermietung von freien und freierwerdenden Flächen auf Basis des vom Verwalter entwickelten und vom Auftraggeber im Rahmen des Jahresbudgets genehmigten Mietkonzeptes und unter Beachtung der im Jahresbudget festgelegten (Mindest-)Mietkonditionen; soweit nicht anders schriftlich mit dem Auftraggeber abgestimmt, bedient sich der Verwalter des beiden Parteien bekannten, als Anlage 1 anliegenden Standard-Mietvertrages; (...)
4. Der Verwalter erbringt die nachfolgend aufgeführten technischen Bewirtschaftungsleistungen:

(...)

 - d) Abschluß von Verwalterverträgen mit den Mietern zur Erfüllung mietvertraglicher Reinigungs-, Verkehrssicherungs- und sonstiger Pflichten gemäß dem in Anlage 2 beigefügten Mustervertrag; (...)
5. Der Verwalter übernimmt werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen:

a) Der Verwalter wird Gesellschafter der für das FMZ errichteten Werbegemeinschaft (...). Er nimmt die nach dem Gesellschaftsvertrag dem Verwalter übertragenen Aufgaben wahr. (...)

b) Der Verwalter schließt mit einem Centermanager einen Geschäftsbesorgungsvertrag oder vereinbart mit diesem ein Beschäftigungsverhältnis. Der Centermanager ist für die Entwicklung und Durchführung von Werbung und verkaufsfördernden Maßnahmen zuständig. Der Verwalter unterstützt den Centermanager bei diesen Maßnahmen.

(...)"

7 Der dem Bewirtschaftungsvertrag als Anlage 1 beigefügte Standard-Mietvertrag regelt auszugsweise:

"§ 1 Mietgegenstand, Mietzweck

1. Mietgegenstand sind die im anliegenden Lageplan/Grundrißplan (...) umrandeten Bruttoflächen (...)

§ 7 Mietnebenkosten

1. Die Nebenkosten des Einkaufszentrums, insbesondere die Kosten des Betriebes, der Reinigung, Pflege, Wartung, Instandhaltung und Instandsetzung der gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen werden von allen Mietern gleichmäßig im Verhältnis ihrer Ladenflächen zur Gesamtladenfläche des Einkaufszentrums getragen. Diese Nebenkosten umfassen: (...)

3. Der Mieter beteiligt sich entsprechend dem in Abs. 1 festgelegten Umlageschlüssel an den Verwaltungskosten sowie an den Kosten des für den Verwalter tätigen internen oder externen Centermanagers und an den sonstigen, in diesem Zusammenhang anfallenden Personal-, Sach- und Beratungskosten. (...)

6. Der Vermieter ist berechtigt, die in Abs. 1 aufgeführten Leistungen, deren Kosten umlagefähig sind, mit befreiender Wirkung auf Dritte zu übertragen. Dem Mieter ist bekannt, dass die in Abs. 1 Ziff. b), c), d), f), g) und k) genannten Leistungen durch den Verwalter erbracht werden. Die Vornahme diesbezüglicher Handlungen und Dienstleistungen ist nicht Sache des Vermieters. Der Mieter wird jederzeit auf Verlangen des Vermieters den in Anlage 3 zu diesem Vertrag beigefügten Verwaltervertrag über die betroffenen Leistungen mit dem Verwalter schließen. (...)"

8 Der Musterverwaltungsvertrag für die Verwendung zwischen den Mietern und der Verwalterin regelt auszugsweise:

"Vorbemerkung

Der Mieter hat mit Mietvertrag vom ... Geschäftsräume im Fachmarktzentrum ... (FMZ) angemietet. Der Mietvertrag ist dem Verwalter bekannt und liegt ihm vor. Der Verwalter wird im Rahmen des Betriebes des Fachmarktzentums Leistungen zur Pflege, Wartung, Instandhaltung und Instandsetzung sowie der Reinigung der gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen erbringen. Darüber hinaus wird der Verwalter im Rahmen der von der Werbegemeinschaft bezweckten Werbe- und verkaufsfördernden Maßnahmen für den Mieter tätig werden.

Betrieb, Pflege, Wartung, Instandhaltung und Instandsetzung sowie Reinigung der gemeinschaftlichen Anlagen und Einrichtungen

(...)

Werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen

§ 3 Beitritt zur Werbegemeinschaft

1. Der Mieter wird der Werbegemeinschaft des FMZ in der Rechtsform der Gesellschaft bürgerlichen Rechts auf der Grundlage des als Anlage beigefügten Gesellschaftsvertrages beitreten und die Mitgliedschaft während der Dauer des Mietvertrages aufrechterhalten.

(...)

§ 5 Allgemeinwerbung durch den Mieter

Der Mieter verpflichtet sich, bei jeglichen objektbezogenen Werbemaßnahmen in Inseraten, Prospekten und sonstigen Werbemedien das festgelegte Emblem des FMZ zu verwenden.
(...)"

9 Im Jahr 1996 wurde die Werbegemeinschaft ... GbR (Werbe-GbR) gegründet. Beginnend im Oktober 1996 traten der Werbe-GbR bis auf zwei Ausnahmen alle Mieter des Fachmarktzentrums bei.

10 Der Gesellschaftsvertrag der Werbe-GbR lautet auszugsweise wie folgt:

"(...)

§ 4 Zweck

1. Alleiniger Zweck der Gesellschaft ist es, auf dem Gebiet der Verkaufsförderung und Werbung Maßnahmen zu beraten, zu beschließen und für das Fachmarktzentrum als auch für die Gesellschafter insgesamt durchzuführen.
2. Ein Gewinn soll von der Gesellschaft nicht erzielt werden.
3. Jeder Gesellschafter hat das Recht, für seinen Geschäftsbereich zusätzlich geeignete eigenständige Werbung zu betreiben.

§ 5 Gesellschafter

1. Gesellschafter der Gesellschaft werden alle Einzelpersonen, Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften, die eine Geschäftsniederlassung im Fachmarktzentrum haben, sowie der vom Vermieter bestimmte Verwalter des Fachmarktzentrums und der noch zu benennende Centermanager (nachstehend 'CM' genannt), Letztere jeweils ohne Kapitalbeteiligung und ohne Verpflichtung zur Zahlung von Werbebeiträgen.

(...)"

11 Am ... 1998 schloss die C-GmbH als Auftraggeber mit der M-GmbH einen Geschäftsbesorgungsvertrag ab. Die M-GmbH war am ... 1997 gegründet worden. Alleinige Gesellschafterin war B, die auch --neben einer weiteren Person-- zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin bestellt wurde. Der Vertrag umfasste auszugsweise folgende Regelungen:

"§ 1 Vertragsgegenstand

1. [Vertragsobjekt] Der Auftraggeber beauftragt den Centermanager im Rahmen des in diesem Vertrag geregelten Leistungsumfang <s> mit Beratungs-, Betreuungs- und Verwaltungsaufgaben einschließlich der Entwicklung und Durchführung von Werbung und verkaufsfördernden Maßnahmen für <das Fachmarktzentrum> (...), dessen Bewirtschaftung und technische und kaufmännische Verwaltung der Auftraggeber im eigenen Namen und für eigene Rechnung übernommen hat.

(...)

§ 2 Leistungen des Centermanagers

1. [Werbegemeinschaft, Marketing] Dem Centermanager obliegt die Optimierung der Marktdurchsetzung des Fachmarktzentrums, insbesondere durch
 - a) [Werbegemeinschaft] Mitgliedschaft in und Leitung der Werbegemeinschaft gemäß Werbegemeinschaftsvertrag (Anlage 1);
 - b) [Werbemaßnahmen, Öffentlichkeitsarbeit] Darstellung des Fachmarktzentrums in der Öffentlichkeit, insbesondere bei den anzusprechenden Kundenkreisen, einschließlich Eröffnungswerbung, Werbemaßnahmen und Aktionen (im Rahmen der Werbegemeinschaft), Entwicklung weiterer Aktionen und Maßnahmen in Absprache mit dem Auftraggeber sowie laufende Öffentlichkeitsarbeit über die Presse;

c) [Einzug der Werbebeiträge] Unterstützung des Verwalters beim Einzug der Mindestwerbebeiträge, umsatzabhängigen Werbebeiträge sowie festgesetzten Sonderwerbebeiträge von den Mietern; (...)"

- 12** Bis auf wenige Ausnahmen entsprachen die geschlossenen Miet- und Verwalterverträge den zuvor festgelegten Mustervereinbarungen und traten die Mieter der Werbe-GbR bei.
- 13** Die KG erklärte für die Streitjahre 1998 bis 2002 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und gab keine Gewerbesteuererklärungen ab. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte in den für die Streitjahre ergangenen Feststellungsbescheiden zunächst den Erklärungen der KG.
- 14** Nach Durchführung einer am 28. November 2003 angeordneten Außenprüfung kamen die Prüfer in ihrem Bericht vom 12. März 2008 zu dem Ergebnis, die KG erziele Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Es sei ein zusammenhängendes Vertragswerk der KG, der C-GmbH sowie der M-GmbH in Gestalt der Errichtung eines Kaufparks und dessen anschließender Vermietung sowie Werbung durch die Werbe-GbR anzunehmen.
- 15** Das FA folgte dieser Auffassung und erließ am 17. April 2008 Gewerbesteuermessbescheide, in denen ein Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 2001 in Höhe von ... DM und für 2002 in Höhe von ... € festgesetzt wurde. Am 12. Juni 2008 erließ es Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 von ... DM, auf den 31. Dezember 1999 von ... DM und auf den 31. Dezember 2000 von 0 DM. Das hiergegen durchgeführte Einspruchsverfahren blieb erfolglos.
- 16** Ebenfalls aufgrund der Außenprüfung erlassene Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb konnte das FA wegen eingetretener Verjährung nicht aufrechterhalten. Es erließ am 11. Dezember 2008 Feststellungsbescheide, in denen wieder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt wurden. Außerdem hob das FA am 4. Dezember 2008 den Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 2000 und am 8. Januar 2009 die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 1998 und 1999 ersatzlos auf.
- 17** In der mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) am 26. Juni 2013 verständigten sich die Beteiligten über bislang streitige Fragen zur Höhe des Gewinns und das FA verpflichtete sich zur teilweisen Änderung der angefochtenen Verwaltungsakte. Mit Urteil vom 26. Juni 2013 7 K 10056/09 wies das FG die Klage als unbegründet ab.
- 18** Am 23. September 2013 ergingen die in der mündlichen Verhandlung vor dem FG zugesagten Änderungsbescheide. Der Gewerbesteuermessbetrag für 2001 wurde nun auf ... DM, für 2002 auf ... € gemindert. Die nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes in der für die Streitjahre maßgebenden Fassung (GewStG) zum 31. Dezember verbleibenden Verlustvorträge wurden erhöht auf ... DM für 1998 und ... DM für 1999.
- 19** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen und formellen Rechts.
- 20** Sie beantragt, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 26. Juni 2013 7 K 10056/09 aufzuheben, die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2001 und 2002, jeweils vom 23. September 2013, die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 und 31. Dezember 1999, jeweils vom 23. September 2013, und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 vom 12. Juni 2008 sowie die Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2009 ersatzlos aufzuheben, und hilfsweise, die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für 2001 und 2002, jeweils vom 23. September 2013, dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag wegen der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Sätze 2 ff. GewStG auf 0 € festgesetzt wird.
- 21** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 22** Die Revision ist begründet. Sie führt nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Entscheidung des Senats in der Sache selbst. Die Vorentscheidung war, soweit sie die Streitjahre 1998, 1999, 2001 und 2002 betrifft, schon aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben (1.). Die gewerbesteuerrechtlichen Verwaltungsakte sind zwar nicht schon wegen des Vorliegens geänderter Gewinnfeststellungen aufzuheben (2.), aber deshalb, weil die Tätigkeit der Klägerin der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist und keinen Gewerbebetrieb begründet (3.).
- 23** 1. Das Urteil des FG ist, soweit es die Streitjahre 1998, 1999, 2001 und 2002 betrifft, aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Es kann insoweit bereits deshalb keinen Bestand haben, weil an die Stelle der angefochtenen Bescheide vom 17. April 2008 sowie vom 12. Juni 2008 im Laufe des Revisionsverfahrens am 23. September 2013 geänderte Bescheide getreten sind (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Juli 2004 IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188, und vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837). Der Senat entscheidet über die nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Änderungsbescheide vom 23. September 2013 auf Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden Feststellungen nach §§ 121, 100 FGO in der Sache. Der in dem Revisionsverfahren streitige Punkt --das Vorliegen eines Gewerbebetriebs-- ist auch nach Ergehen der Änderungsbescheide unverändert geblieben. Die während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide setzen lediglich die zwischen den Beteiligten nicht mehr streitige tatsächliche Verständigung aus der mündlichen Verhandlung vor dem FG in Verwaltungsakte um. Der Senat sieht daher wegen Vorliegens der Spruchreife der Sache von einer Zurückverweisung nach § 127 FGO ab und entscheidet in der Sache selbst (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 31/02, BFHE 204, 166, BStBl II 2006, 7; vom 4. Dezember 2014 IV R 53/11, BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, und in BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837).
- 24** 2. Der Klage ist nicht schon aus verfahrensrechtlichen Gründen deshalb stattzugeben, weil die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) für die KG betreffend die Jahre 1998 bis 2002 am 11. Dezember 2008 dahingehend abgeändert wurden, dass statt der zuvor festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb nunmehr wieder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt wurden.
- 25** a) Nach § 35b Abs. 1 GewStG ist der Gewerbsteuerermessbescheid oder Verlustfeststellungsbescheid von Amts wegen aufzuheben oder zu ändern, wenn der Einkommensteuerbescheid, der Körperschaftsteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid aufgehoben oder geändert werden und die Aufhebung oder Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt.
- 26** Diese Regelung bezweckt, unnötige Doppelverfahren zu vermeiden. Der Steuerpflichtige soll sich bei einem Streit um die Höhe des Gewinns aus Gewerbebetrieb darauf beschränken können, den Einkommensteuer- oder Gewinnfeststellungsbescheid anzufechten. Ist dieser Rechtsbehelf erfolgreich, so verpflichtet die Norm grundsätzlich zu einer entsprechenden Folgeänderung bei der Gewerbebesteuer (vgl. BFH-Urteil vom 13. November 1991 X R 48/91, BFHE 166, 367, BStBl II 1992, 351). Die Folgeänderung bei der Gewerbebesteuer setzt voraus, dass die Änderung bei der Einkommensteuerfestsetzung bzw. der Gewinnfeststellung nach § 35b Abs. 1 Satz 2 GewStG die Höhe des Gewerbeertrags oder des vortragsfähigen Gewerbeverlustes beeinflusst. Erfolgt die Änderung oder Aufhebung des Einkommensteuer- oder Gewinnfeststellungsbescheids jedoch aus verfahrensrechtlichen Gründen --etwa aufgrund der Regelungen über die Festsetzungs- oder Feststellungsverjährung--, so liegt keine Änderung oder Aufhebung mit Folgewirkung auf die Höhe des Gewerbeertrages vor. § 35b GewStG greift in diesem Fall nicht ein (vgl. BFH-Urteile in BFHE 166, 367, BStBl II 1992, 351, sowie vom 24. Juni 2009 X R 36/06, BFHE 225, 407, BStBl II 2010, 171).
- 27** b) So liegt es im Streitfall. Das FA hatte in den angefochtenen Bescheiden über die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1998 bis 31. Dezember 2000 und in den Gewerbsteuerermessbescheiden für die Jahre 2001 und 2002 nicht nach § 35b Abs. 1 GewStG zu berücksichtigen, dass am 11. Dezember 2008 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 ergangen waren. Mit diesen für die KG als Rechtsvorgängerin der Klägerin ergangenen Gewinnfeststellungsbescheiden waren die zuvor in Umsetzung der Ergebnisse der Außenprüfung festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb rückgängig gemacht und wieder Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden.
- 28** Diese Änderungen der Gewinnfeststellungsbescheide erfolgten jedoch nur deshalb, weil das FA den Eintritt der Feststellungsverjährung wegen einer für die Ablaufhemmung unzureichenden Bezeichnung des Gegenstandes der

vorgenommenen Außenprüfung angenommen hatte. Dies ergibt sich aus den Schreiben des FA vom 4. Dezember 2008 und vom 8. Januar 2009 an den steuerlichen Vertreter der KG. Die Änderungen der Gewinnfeststellungsbescheide erfolgten demnach nur aus verfahrensrechtlichen Gründen und führen deshalb nicht zur Anpassung der gewerbsteuerrechtlichen Verwaltungsakte nach § 35b GewStG.

- 29** 3. Entgegen der Auffassung des FA und des FG hat die KG im Streitzeitraum private Vermögensverwaltung betrieben und keinen Gewerbebetrieb unterhalten (a). Auch eine Betriebsaufspaltung (b), gewerbliche Prägung (c) oder eine Abfärbung (d) liegen nicht vor und führen deshalb nicht zur Annahme eines Gewerbebetriebs.
- 30** a) Die KG hat keinen Gewerbebetrieb unterhalten.
- 31** aa) Gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen i.S. des Einkommensteuergesetzes (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 EStG) betreiben.
- 32** Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird, sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des Gewerbebetriebs ist nach der Rechtsprechung des BFH des Weiteren, dass die Betätigung den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet (ständige Rechtsprechung, vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b aa).
- 33** Da kein Streit darüber besteht, dass die KG selbständig gehandelt hat, sich nachhaltig und mit Gewinnerzielungsabsicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt hat und ihre Tätigkeit weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als freier Beruf oder andere selbständige Arbeit zu qualifizieren ist (vgl. zu diesen Voraussetzungen des Gewerbebetriebs etwa BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289), sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 34** bb) Für die Abgrenzung der privaten Vermögensverwaltung von einem Gewerbebetrieb hat die Rechtsprechung verschiedene Kriterien entwickelt.
- 35** (1) Die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung der Vermögenswerte i.S. einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten (z.B. durch Selbstnutzung oder Vermietung) entscheidend in den Vordergrund tritt. Bei der Abgrenzung zwischen dem Vorliegen eines Gewerbebetriebs einerseits und privater Vermögensverwaltung andererseits hat die Rechtsprechung seit Langem auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abgestellt. In Zweifelsfällen ist die gerichtsbekannte und nicht beweisbedürftige Auffassung darüber maßgebend, ob die Tätigkeit, soll sie in den gewerblichen Bereich fallen, dem Bild entspricht, das nach der Verkehrsanschauung einen Gewerbebetrieb ausmacht und einer privaten Vermögensverwaltung fremd ist (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.I., und vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C.III.1., sowie BFH-Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289). Ob eine Tätigkeit noch der privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen ist, lässt sich nicht für alle Bereiche nach einheitlichen Maßstäben beurteilen. Es sind die jeweiligen artspezifischen Besonderheiten zu beachten (vgl. BFH-Urteile vom 22. Januar 2003 X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464; vom 31. Mai 2007 IV R 17/05, BFHE 218, 183, BStBl II 2007, 768; vom 2. September 2008 X R 14/07, BFH/NV 2008, 2012).
- 36** Nach der Rechtsprechung des BFH geht das Vermieten einzelner (beweglicher oder unbeweglicher) Gegenstände in der Regel über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung nicht hinaus. Eine gewerbliche Vermietungstätigkeit ist erst dann anzunehmen, wenn nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, die der Tätigkeit als Ganzes das Gepräge einer gewerblichen Betätigung geben, hinter der die eigentliche Gebrauchsüberlassung des Gegenstandes in den Hintergrund tritt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, m.w.N.). Zur Vermögensverwaltung sind Leistungen wie die Pflege, Wartung und Versicherung des vermieteten Objekts zu rechnen, die im Rahmen einer normalen Vermietungstätigkeit anfallen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464).

- 37** (2) Bei der Vermietung von Wohnungen führt nicht jede über die Zurverfügungstellung von Wohnraum hinausgehende Sonderleistung schon dazu, dass der Charakter der Vermögensverwaltung verloren ginge. Solche Umstände werden aber insbesondere dann bejaht, wenn wegen bestimmter, ins Gewicht fallender, bei der Vermietung von Räumen nicht üblicher Sonderleistungen des Vermieters oder wegen eines besonders häufigen Wechsels der Mieter eine gewisse, einem gewerblichen Beherbergungsbetrieb wie einem Hotel oder einer Fremdenpension vergleichbare, unternehmerische Organisation erforderlich ist (vgl. BFH-Urteile vom 18. Mai 1999 III R 65/97, BFHE 188, 490, BStBl II 1999, 619; vom 24. Oktober 2000 IX R 58/97, BFH/NV 2001, 752, und vom 14. Januar 2004 X R 7/02, BFH/NV 2004, 945; BFH-Beschluss vom 28. September 2010 X B 42/10). Sollen die Sonderleistungen die Vermietungstätigkeit gewerblich prägen, so müssen sie ins Gewicht fallen und nicht etwa im Haushalt des Steuerpflichtigen miterledigt werden können. Es kommen nur solche Sonderleistungen für die gewerbliche Prägung in Betracht, die nicht schon üblicherweise mit der Vermietung von Ferienwohnungen verbunden sind (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2004, 945). Die Vermietung von Grundbesitz bleibt auch dann Vermögensverwaltung, wenn der Besitz sehr umfangreich ist, an eine Vielzahl von Mietern vermietet und zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten wird (BFH-Urteil vom 6. März 1997 IV R 21/96, BFH/NV 1997, 762 – Vermietung eines Geschäfts- und Freizeitzentrums an etwa 60 Mieter mit eigener Beschäftigung von sechs Personen zur Verwaltung, Reinigung und Instandhaltung durch die Vermieterin).
- 38** (3) Ist die Frage, ob von dem Vermieter erbrachte Leistungen noch üblich, mithin gebräuchlich und verbreitet sind, objektbezogen nach der Art des Vermietungsobjekts zu beantworten, müssen bei der Vermietung einer gewerblichen Großimmobilie solche Leistungen als unschädlich behandelt werden, die nicht über das hinausgehen, was die Nutzung der Räume zu dem von den Mietern vorausgesetzten gewerblichen Zweck ermöglicht, und die nicht als eigenständiges Herantreten an den Markt verstanden werden können. Letzteres ist nicht anzunehmen, wenn die Sonderleistung im (jedenfalls überwiegenden) wirtschaftlichen Interesse des Vermieters erbracht wird und nicht wirtschaftliche Interessen des Empfängers im Vordergrund stehen.
- 39** (a) Bei einem Einkaufszentrum, in dem verschiedene Einzelhändler und Dienstleister in einem Objekt räumlich zusammengefasst ihre Waren und Dienstleistungen anbieten, sind die Leistungen des Vermieters vor dem Hintergrund zu sehen, dass es --aus Sicht des Kunden-- mehr darstellt als die Summe der Angebote der dort angesiedelten Händler und Dienstleister. Für den Kunden wird durch das Einkaufszentrum typischerweise eine spezifische Einkaufssituation geschaffen, die eine bewusste Mischung des Angebots an Handel und Dienstleistungen anbietet, eine leichte, typischerweise fußläufige Erreichbarkeit der einzelnen Geschäfte ("shops") unter Ausschaltung störenden Straßenverkehrs und der Witterung durch Überdachung und Heizung ermöglicht und die schließlich einen einheitlichen Rahmen für den Betrieb des gesamten Einkaufszentrums herstellt. Dieser einheitliche Rahmen beinhaltet typischerweise weitgehend aneinander angepasste Ladenöffnungszeiten der mietenden Einzelhändler und Dienstleister, die Durchführung eines unterhaltenden oder informierenden Programms für die Kundschaft sowie eine einheitliche Werbung für das gesamte Einkaufszentrum. Die Schaffung dieses einheitlichen Rahmens soll typischerweise einen Lagevorteil und eine besondere Anziehungskraft für die Kundschaft begründen, die zu längerem Verweilen in dem Gesamtkomplex und --damit erfahrungsgemäß häufig verbunden-- ausgedehnteren Einkäufen verleitet.
- 40** (b) Die Überlassung von Geschäftsraum in einem Einkaufszentrum erfordert danach ein gewisses Mindestmaß an Infrastruktur wie Parkplätze, Abstellräume, Zugangssicherung etc. Zu solchen Infrastruktureinrichtungen gehören auch Sanitäreinrichtungen, ohne die eine Vermietung schon öffentlich-rechtlich nicht möglich wäre. Der Betrieb und die Instandhaltung solcher Infrastruktureinrichtungen sind keine Zusatzleistungen des Vermieters, sondern untrennbarer Bestandteil der Hauptleistung.
- 41** Bei der Bewachung des Gesamtobjekts handelt der Vermieter in seinem eigenen Interesse, um sein Eigentum vor Beschädigung durch Dritte zu schützen. Die Reinigung der in dem Einkaufszentrum vorhandenen Sanitärräume und Sozialräume sowie die Aufrechterhaltung deren Nutzbarkeit durch Ausstattung mit Verbrauchsmaterial stellt sich für die Vermietung eines Einkaufszentrums als übliche Leistung dar, weil ohne die Bereitstellung von Toiletten für die Kunden der Zweck, einen längeren Aufenthalt zum Zwecke ausgiebigen Einkaufens zu ermöglichen, schwer zu erreichen ist. Im Übrigen entlastet dies die Mieter in dem Einkaufszentrum davon, selbst diverse Flächen für diesen Bedarf ihrer Kunden und eigenen Angestellten bereitzuhalten. Dies gilt auch hinsichtlich der für Angestellte bereit gehaltenen Sozialräume. Auch das Angebot ausreichender Parkplätze ist nicht nur baurechtlich zwingend mit dem Betrieb eines Einkaufszentrums verbunden, sondern entspricht auch dem spezifisch verfolgten Zweck, den Kunden der Mieter einen ausgedehnten Einkauf in verschiedenen Geschäften innerhalb einer verkehrsfreien Zone zu ermöglichen. Hierzu gehört außerdem die Bewachung der Parkplätze, um im Interesse der Kunden aller Mieter einen Schutz der dort abgestellten Fahrzeuge zu gewährleisten.

- 42 (c) Werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen, die vom Vermieter des Einkaufszentrums oder einem vom Vermieter beauftragten Manager gegenüber den Mietern des Einkaufszentrums erbracht werden, stellen ebenfalls für die Vermietung von Flächen in einem Einkaufszentrum übliche Sonderleistungen dar.
- 43 Der einheitliche Rahmen, den der Vermieter eines Einkaufszentrums für sein vielfach vermietetes Objekt herstellt, bringt es mit sich, dass nicht nur die in dem Einkaufszentrum eingemieteten Einzelhändler und Dienstleistungserbringer werbend auf sich und ihr Angebot hinweisen, sondern dass auch das Einkaufszentrum selbst das Gesamtangebot bewirbt und Aktionen veranstaltet, um auf das besondere Angebot hinzuweisen, das einen bequemen, unterschiedliche Bedürfnisse ansprechenden und abwechslungsreichen Einkauf verspricht. Derartige werbe- und verkaufsfördernde Maßnahmen finden im überwiegenden Interesse des Vermieters statt. Denn sie sichern einerseits die Attraktivität des Standorts, um Mieter zu binden bzw. neu zu gewinnen, und erlauben es andererseits, höhere Mieten für die ansässigen Händler und Dienstleister durchzusetzen bzw. bei Umsatzmieten unmittelbar an Umsatzsteigerungen teilzunehmen.
- 44 cc) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Es hat für die Bestimmung der Üblichkeit erbrachter Sonderleistungen nur auf die "bei einer langfristigen Vermietung üblichen Leistungen" abgestellt, und nicht die artspezifischen Besonderheiten im Rahmen einer objektbezogenen Prüfung berücksichtigt. Danach kann das Urteil keinen Bestand haben. Vielmehr reichen die Feststellungen des FG dafür aus, die Leistungen der KG bei Anlegung eines objektspezifischen Maßstabs als nicht über den üblichen Umfang hinausgehend und damit die Tätigkeit insgesamt als vermögensverwaltend und nicht gewerblich zu beurteilen.
- 45 (1) Zu Unrecht hat das FG das Überschreiten der privaten Vermögensverwaltung schon allein deshalb angenommen, weil die KG eine unternehmerische Organisation bereitgehalten habe, innerhalb derer sie die Bewachung des Gesamtobjekts, den Sicherheitsdienst auf dem Parkplatz sowie die Reinigung und Ausstattung von in dem Einkaufszentrum befindlichen öffentlichen Sanitäreinrichtungen und Sozialräumen mit Verbrauchsmaterial besorgt habe. Denn mit diesen Leistungen hat die KG keine Leistungen erbracht, die für die Verwaltung und Unterhaltung eines Einkaufszentrums unüblich gewesen wären und der Vermietungstätigkeit ein anderes Gepräge gegeben hätten.
- 46 (2) Die werbe- und verkaufsfördernden Maßnahmen, die durch den bei der M-GmbH beschäftigten Centermanager und die Werbe-GbR einschließlich des dort agierenden Centermanagers gegenüber den Mietern des Einkaufszentrums erbracht werden, stellen keine für die Vermietung von Flächen in einem Einkaufszentrum unüblichen Sonderleistungen dar. Derartige Maßnahmen fallen neben der Vermietung einer etwa 30 000 qm großen Fläche an etwa 40 Mieter nicht so stark ins Gewicht, dass sie der Leistung insgesamt das Gepräge verleihen könnten. Im Mittelpunkt der Leistung der KG gegenüber den Mietern steht immer noch die Vermietung einer Fläche, die sie insbesondere durch die Gestaltung von Gemeinschaftsflächen und auf das gesamte Objekt bezogene Aktionen und Werbemaßnahmen für Kunden gleichermaßen wie für (potentielle) Mieter für das Einkaufszentrum selbst attraktiv erhalten will.
- 47 Danach kann im Ergebnis offenbleiben, inwieweit die durch die Verwalterin C-GmbH, die M-GmbH und die Werbe-GbR erbrachten Leistungen der KG für die Bestimmung der gewerblichen Tätigkeit i.S. von § 2 GewStG, § 15 Abs. 2 EStG als eigene Leistungen zugerechnet werden können, oder ob der KG nur die Einbindung der Mieter in ein von ihr geschaffenes und kontrolliertes Netz von Dienstleistungen, die durch diese Dritten erbracht wurden, als eigene Leistung zugerechnet werden dürfte.
- 48 b) Die Einkünfte der KG waren nicht deshalb als gewerblich zu qualifizieren, weil eine Betriebsaufspaltung zwischen der KG als möglicher Besitzgesellschaft und der C-GmbH als möglicher Betriebsgesellschaft vorgelegen hätte.
- 49 aa) Eine Betriebsaufspaltung mit der Folge der Umqualifizierung der Einkünfte der Besitzgesellschaft in gewerbliche Einkünfte liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (ständige Rechtsprechung, vgl. jüngst BFH-Urteile vom 29. Juli 2015 IV R 16/13, und vom 24. September 2015 IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154; s. jetzt auch § 50i Abs. 1 Satz 4 EStG).
- 50 bb) Ob die Überlassung von Räumlichkeiten durch die KG an die C-GmbH die Voraussetzung der sachlichen Verflechtung erfüllt, kann offenbleiben, da es im Streitzeitraum jedenfalls an der ebenfalls erforderlichen personellen Verflechtung fehlt: A ist als Mehrheitsgesellschafter mit über 99 % zwar neben B mit einer Beteiligung unterhalb von 1 % als Gesellschafter an der KG beteiligt, an der C-GmbH ist jedoch nur B beteiligt.

- 51** c) Wie das FG zutreffend entschieden hat, gilt die Tätigkeit der KG nicht kraft gewerblicher Prägung als Gewerbebetrieb.
- 52** Als Gewerbebetrieb gilt in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit 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).
- 53** Dies hat das FG zu Recht verneint, denn neben der Komplementär-GmbH war im Streitzeitraum auch B als Kommanditistin der KG zur Geschäftsführung befugt.
- 54** d) Die Einkünfte der KG sind auch nicht im Wege der Abfärbung als (insgesamt) gewerblich zu qualifizieren.
- 55** aa) Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gilt in vollem Umfang als Gewerbebetrieb die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt. Bei der Tätigkeit, die die Personengesellschaft "auch" ausübt, muss es sich um eine eigenständige gewerbliche Tätigkeit handeln, die von mindestens einer weiteren Tätigkeit, auf die sich die Abfärbung auswirken soll, getrennt werden kann. Die Personengesellschaft muss demnach zumindest noch eine weitere Tätigkeit ausüben, die isoliert betrachtet zu einer anderen Einkunftsart führen würde (vgl. BFH-Urteil vom 29. November 2012 IV R 37/10, Rz 28). Die Tätigkeiten dürfen aber nicht schon als einheitliche Gesamtbetätigung anzusehen sein. Dies ist dann der Fall, wenn sie derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen. In diesem Fall liegt eine einheitliche Tätigkeit vor, die steuerrechtlich nach dem vorherrschenden Element zu qualifizieren ist. Werden von einem Betrieb nur gemischte Leistungen erbracht, so ist der Betrieb danach zu qualifizieren, welche Tätigkeit die Gesamttätigkeit charakterisiert (vgl. BFH-Urteile vom 24. April 1997 IV R 60/95, BFHE 183, 150, BStBl II 1997, 567, zur einheitlichen Tätigkeit und Abfärbetheorie bei Gewerbebetrieb und freiberuflicher Tätigkeit, und vom 20. Dezember 2000 XI R 8/00, BFHE 194, 206, BStBl II 2002, 478).
- 56** bb) Im Streitfall ist die Tätigkeit der werbe- und verkaufsfördernden Maßnahmen, sofern man sie der KG für Zwecke der Einkünftequalifikation zurechnet, untrennbar mit der Vermietung des Einkaufszentrums verflochten. Wie unter II.3.a cc (2) ausgeführt, ist die Leistung Bestandteil der einheitlichen Gesamtbetätigung, die durch die Vermietung charakterisiert wird.
- 57** 4. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden, da die Sache spruchreif ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Mangels Unterhaltens eines Gewerbebetriebs durch die KG im Streitzeitraum sind die angefochtenen gewerbesteuerrechtlichen Verwaltungsakte ersatzlos aufzuheben.
- 58** Wegen der vollständigen Stattgabe der Klage kommt es auf das Vorliegen der von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler nicht mehr an. Aus demselben Grund hat der Senat auch nicht mehr über die hilfsweise begehrte erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG zu befinden.
- 59** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de