

Urteil vom 08. Juni 2017, IV R 6/14

Fondsgesellschaften - Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit - Zuordnung des Verkaufs des Anlagevermögens im Zuge der Betriebseinstellung zur laufenden Geschäftstätigkeit - Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung

ECLI:DE:BFH:2017:U.080617.IVR6.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, FGO § 96 Abs 1 S 2, FGO § 100 Abs 2 S 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, AO § 119 Abs 1, AO § 122, AO § 169 Abs 1 S 1, AO § 171 Abs 2, AO § 171 Abs 4, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 181 Abs 1 S 1, AO § 183 Abs 1 S 1, AO § 183 Abs 2 S 1, AO § 183 Abs 3, AO § 193 Abs 1, AO § 194 Abs 2, AO § 197 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 04. Dezember 2013, Az: 12 K 948/12 F

Leitsätze

1. Besteht das Geschäftskonzept einer Fondsgesellschaft (GmbH & Co. KG) in dem Ankauf, der Vermietung und dem Verkauf beweglicher Wirtschaftsgüter, ist eine Verklammerung dieser Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit rechtlich nur dann zulässig, wenn bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten (verleaste) Wirtschaftsgüter erzielen lässt (insoweit inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 8. Juni 2017 IV R 30/14) .
2. Die Verklammerung der Teilakte bedingt, dass der Verkauf der vermieteten (verleaste) Wirtschaftsgüter als Teilakt der laufenden Geschäftstätigkeit anzusehen ist, selbst wenn die bisherige unternehmerische Tätigkeit insgesamt eingestellt wird .
3. Wird im Prospekt der Fondsgesellschaft (auch) ein Geschäftskonzept vorgestellt, dessen Ergebnisprognose ein positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses in Aussicht stellt, spricht dies regelmäßig gegen die Annahme einer einheitlichen Tätigkeit (insoweit inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 8. Juni 2017 IV R 30/14) .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 5. Dezember 2013 12 K 948/12 F aufgehoben.

Der Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 7. Februar 2011, geändert durch Bescheid vom 18. Juli 2011, und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung werden für die Kläger dahin geändert, dass der bisher bei der Feststellung der laufenden Einkünfte berücksichtigte Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile als ein Veräußerungsgewinn festgestellt wird, welcher der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes unterliegt.

Die Berechnung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand

A.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind ehemalige Kommanditisten der X GmbH & Co. KG i.L. (Beigeladene),

die sich seit Juni 2004 in Liquidation befindet. Die Beigeladene, ein Mobilien-Leasing-Fonds, wurde von der GmbH 1 aufgelegt; Geschäftsführer der GmbH 1 waren G, H und I. Alleingesellschafterin der GmbH 1 war die GmbH 2, deren Alleingesellschafterin wiederum die B-Bank.

- 2 Die Beigeladene wurde im Dezember 1995 gegründet. Ihr Geschäftsgegenstand war der Erwerb und die Vermietung (Leasing) beweglicher Wirtschaftsgüter sowie die in diesem Zusammenhang stehenden Geschäftsbesorgungen und sonstigen Maßnahmen, insbesondere der Erwerb und die Vermietung (Leasing) von ... (§ 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages --GesV--). Die Beigeladene wurde für unbestimmte Zeit eingegangen (§ 3 Abs. 1 GesV). Alleinige persönlich haftende Gesellschafterin der Beigeladenen war die am Gesellschaftskapital nicht beteiligte GmbH 3, die zur Geschäftsführung und Vertretung der Beigeladenen berechtigt und verpflichtet war (§ 5 Abs. 1 GesV); Geschäftsführer der GmbH 3 waren G, H und I. Alleingesellschafterin der GmbH 3 war die GmbH 2. Gründungskommanditistin der Beigeladenen war die GmbH 4 mit einer Einlage von 30.000 DM (§ 4 Abs. 1 Satz 3 GesV), deren Alleingesellschafterin ebenfalls die GmbH 2 war. Die Kläger beteiligten sich --neben zahlreichen weiteren Anlegern-- mit einer Einlage in Höhe von jeweils 100.000 DM als Kommanditisten an der Beigeladenen und traten ihr mit Wirkung zum 1. Dezember 1995 bei.
- 3 In den Jahren 1992 und 1993 hatte die GmbH 1 in vier Tranchen ... erworben und mit Leasingvertrag vom ... 1992 (nachfolgend Sub-Leasingvertrag) an die GmbH 5 vermietet. An der GmbH 5 war die J AG zu 90 % unmittelbar und zu 10 % mittelbar beteiligt.
- 4 Die Beigeladene erwarb die ... mit einem als "Sale-and-lease-back-Leasingvertrag" bezeichneten Vertrag (nachfolgend Leasingvertrag) Ende 1995 in vier Tranchen und vermietete sie an die GmbH 1 (Leasingnehmerin). Die GmbH 1 führte ihren Sub-Leasingvertrag mit der GmbH 5 unverändert fort. Der zwischen der Beigeladenen und der GmbH 1 abgeschlossene Leasingvertrag war auf unbestimmte Zeit abgeschlossen. Er war von der GmbH 1 als Leasingnehmerin frühestens zum 15. Juni 2003 kündbar, danach jeweils zum Quartalsende unter Einhaltung einer dreimonatigen Kündigungsfrist. Die Kündigung konnte für jede Tranche gesondert ausgesprochen werden. Der Beigeladenen war nach dem Leasingvertrag nur ein außerordentliches Kündigungsrecht eingeräumt. Im Falle der Kündigung sollten die ... ausweislich des Beteiligungsprospekts der Beigeladenen (nachfolgend Prospekt) veräußert werden. Die von der GmbH 1 an die Beigeladene bis zum 15. Juni 2003 zu entrichtenden Leasingraten waren festgeschrieben. Für die nach dem 15. Juni 2003 zu zahlenden Mieten legte der Leasingvertrag fest, dass deren Höhe auszuhandeln sei, die Mietzahlungen in der Summe aber in jedem Fall bis zu dem für jede Tranche genannten Amortisationszeitpunkt (15. Dezember 2007, 15. März 2008, 15. Juni 2008, 15. September 2008) die vollen Anschaffungs- und Neben-/ Finanzierungskosten der Beigeladenen abdecken sollten. Für den Fall der Kündigung durch die GmbH 1 war das weitere Verfahren festgelegt: Die GmbH 1 musste an die Beigeladene eine Abschlusszahlung leisten, die sich aus der Höhe des Barwertes der bis zum Amortisationszeitpunkt der betreffenden Tranche noch ausstehenden Leasingraten und einer eventuellen Vorfälligkeitsentschädigung zusammensetzte. Die Beigeladene konnte den Verkauf der ... nach pflichtgemäßem Ermessen vornehmen. Der hierbei erzielte Veräußerungserlös war mit der Abschlusszahlung zu verrechnen. Einen Mindererlös hatte die GmbH 1 auszugleichen, ein Mehrerlös stand zu 75 % der GmbH 1 und zu 25 % der Beigeladenen zu. Die GmbH 1 hatte das Recht, einen Käufer vorzuschlagen. Die Kommanditisten konnten nach § 13 Abs. 1 GesV ihr Ausscheiden aus der Beigeladenen mit einer Frist von drei Monaten durch Kündigung erstmals zum 28. Februar 2003 und nachfolgend zu jedem Kalenderquartal erklären. Für den Fall des Ausscheidens erhielten sie von der Beigeladenen eine Abfindung. Nach dem Prospekt werden die Kommanditisten für diesen Fall wirtschaftlich so gestellt, als wäre der Leasingvertrag zwischen der Beigeladenen und der GmbH 1 zu diesem Zeitpunkt gekündigt und die Beigeladene liquidiert worden.
- 5 Im Prospekt der Beigeladenen ist eine Ergebnis- und Liquiditätsprognose (Prognose) für zwei unterschiedliche Szenarien enthalten. Das eine beschreibt den Fall, dass die Beigeladene zum 15. Juni 2003 infolge der Kündigung des Leasingvertrages durch die GmbH 1 (Leasingnehmerin) beendet wird (Szenario 1). Das andere geht davon aus, dass die Beigeladene infolge der Fortsetzung des Leasingvertrages bis zum 15. September 2008 fortbesteht und der Kommanditist seine Beteiligung nicht kündigt (Szenario 2). Für das Szenario 1 weist die Prognose nur durch die Einbeziehung des Erlöses aus der Veräußerung der ... ein positives Gesamtergebnis (einen Totalgewinn) der Beigeladenen in Höhe von ... DM aus. Es wird --unter Annahme bestimmter Prämissen-- eine (jährliche) Eigenkapitalverzinsung (Rendite) von 9,31 % in Aussicht gestellt. Für das Szenario 2 weist die Prognose --ohne Einbeziehung eines Erlöses aus der Veräußerung der ...-- ein positives Gesamtergebnis der Beigeladenen in Höhe von ... DM aus. Es wird --unter Annahme der nämlichen Prämissen-- eine (jährliche) Eigenkapitalverzinsung (Rendite) von 3,90 % angenommen; allerdings ist bei der Renditeberechnung ein eventueller Veräußerungsgewinn, der die Rendite erhöhen könnte, unberücksichtigt geblieben.

- 6** In der Folgezeit wurde die GmbH 5 auf die J AG verschmolzen. Die J AG bemühte sich um eine Beendigung des Sub-Leasingvertrages mit der GmbH 1 zum 15. Juni 2004 und um einen Erwerb der Die GmbH 1 trat deswegen in Verhandlungen mit der Beigeladenen über eine Beendigung des Leasingvertrages zum 15. Juni 2004 und eine Veräußerung der ..., obwohl zu diesem Zeitpunkt die dreimonatige Kündigungsfrist zum 15. Juni 2004 nicht mehr eingehalten werden konnte. Letztendlich veräußerte die Beigeladene zum 15. Juni 2004 die ... an die GmbH 1, die sie sofort zu den Konditionen ihres Erwerbs an die J AG weiterveräußerte. Seither befindet sich die Beigeladene in Liquidation.
- 7** Von der in § 13 GesV vorgesehenen Kündigungsmöglichkeit machten im Streitjahr 2003 Kommanditisten mit einem Kommanditkapital in Höhe von ... € (62,52 % aller Kommanditisten) Gebrauch, bis zum 30. März 2004 weitere Kommanditisten mit einem Kommanditkapital in Höhe von ... € (2,48 % aller Kommanditisten). Die Kläger erklärten ihre Kündigung mit Wirkung zum 28. Februar 2003.
- 8** Die Beigeladene erklärte im Rahmen ihrer im April 2005 beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eingereichten Feststellungserklärung für das Streitjahr 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... €. In diesen Einkünften waren begünstigte Veräußerungsgewinne i.S. der §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von ... € enthalten. Der unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 (Gewinnfeststellungsbescheid 2003) vom 27. September 2006 wies erklärungsgemäß einen Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € aus. Darin waren, wie erklärt, Veräußerungsgewinne (einschließlich steuerfreier Veräußerungsgewinne) in Höhe von ... € enthalten. Für die Kläger wurde u.a. ein jeweils begünstigter Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € festgestellt. Dieser Bescheid wurde --ebenso wie die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide 2003-- an die K GmbH als Empfangsbevollmächtigte bekanntgegeben. Die K GmbH hatte als Geschäftsbesorger der Beigeladenen das FA mit Schreiben vom 15. Januar 1996 gebeten, in Zukunft den gesamten Geschäftsverkehr mit ihr als Empfangs- und Zustellungsbevollmächtigte zu führen. Mit Bescheid vom 21. November 2006 wurde der Gewinnfeststellungsbescheid 2003 aus nicht streitbefangenen Gründen geändert; die für die Kläger festgestellten Besteuerungsgrundlagen blieben unverändert.
- 9** Das FA ordnete mit einer ebenfalls gegenüber der K GmbH bekanntgegebenen Prüfungsanordnung vom 9. November 2007 für die Jahre 2003 und 2004 eine Außenprüfung betreffend die Betriebssteuern (Umsatz- und Gewerbesteuer) sowie die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte an. Die Außenprüfung begann am 10. Dezember 2007. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die Beigeladene aus der Veräußerung der ... im Jahr 2004 einen laufenden Gewinn erzielt habe. Ebenso seien die Abfindungen, welche die Kommanditisten anlässlich ihres Ausscheidens im Streitjahr 2003 erhalten hätten, als laufender Gewinn zu beurteilen. Maßgeblich hierfür sei, dass die Vermietung sowie der An- und Verkauf der ... auf Ebene der Beigeladenen aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts zu einer unternehmerischen Tätigkeit verklammert seien. Dies führe unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) dazu, dass auch die Gewinne aus der Veräußerung der Gesellschaftsanteile den laufenden Einkünften zuzuordnen seien.
- 10** Das FA schloss sich dieser Beurteilung an und erließ unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 3. September 2010. Dieser enthielt unter Berücksichtigung einer entsprechenden Gewerbesteuerrückstellung nur noch einen Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... €, wies jedoch weiterhin darin enthaltene begünstigte Veräußerungsgewinne in Höhe von ... € aus. Für die Kläger wurde jeweils neben laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von nur noch ./ 207,62 € nach wie vor ein begünstigter Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € festgestellt. In den Erläuterungen zum Bescheid hieß es u.a., dass der Änderung die Feststellungen der Betriebsprüfung zugrunde lägen; auf den Prüfungsbericht wurde verwiesen. Dieser Bescheid wurde erneut wegen nicht streitbefangener Gründe mit Bescheid vom 29. September 2010 geändert; die für die Kläger festgestellten Besteuerungsgrundlagen blieben unverändert.
- 11** In dem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 7. Februar 2011, der sich auf § 129 der Abgabenordnung (AO) stützte, blieb zwar der Gesamtgewinn aus Gewerbebetrieb mit ... € unverändert; der Bescheid enthielt aber keine begünstigten Veräußerungsgewinne mehr. Er stellte für die Kläger jeweils laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € fest. Gegen diesen Bescheid legte die Beigeladene mit Schreiben vom 4. März 2011 Einspruch ein. Der angegriffene Bescheid wurde erneut mit Bescheid vom 18. Juli 2011 geändert, wobei aber die für die Kläger festgestellten Einkünfte unberührt blieben. Der Einspruch wurde mit Entscheidung vom 7. Februar 2012 als unbegründet zurückgewiesen.
- 12** Dagegen erhoben mehrere Kommanditisten --u.a. die Kläger-- vor dem Finanzgericht (FG) einzeln Klage. Das FG

verband diese Klagen zur gemeinsamen Verhandlung und Entscheidung. Zu dem Klageverfahren lud das FG die Beigeladene bei. Der gemeinsame Prozessbevollmächtigte der Kläger reichte deren Klagen mit jeweils am 6. März 2012 beim FG eingegangenen Schriftsätzen ein. Im Rahmen des Klageverfahrens wurde dem Prozessbevollmächtigten als Empfangsbevollmächtigtem der Kläger die Einspruchsentscheidung mit Schreiben des FA vom 13. September 2013 erneut übersandt. Das FG wies die Klage mit Urteil vom 5. Dezember 2013 12 K 948/12 F ab.

- 13 Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger.
- 14 Die Kläger beantragen,
das Urteil des FG Düsseldorf vom 5. Dezember 2013 12 K 948/12 F aufzuheben und den geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 7. Februar 2011, geändert durch Bescheid vom 18. Juli 2011, und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass der bei der Feststellung der laufenden Einkünfte berücksichtigte Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile als ein Veräußerungsgewinn festgestellt wird, welcher der Tarifbegünstigung unterliegt.
- 15 Das FA beantragt,
die Revision der Kläger als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 Die Beigeladene hat sich im Revisionsverfahren nicht geäußert.

Entscheidungsgründe

B.

- 17 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des Urteils. Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 7. Februar 2011, geändert durch Bescheid vom 18. Juli 2011, wird --insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung-- für die Kläger dahin geändert, dass der bisher bei der Feststellung der laufenden Einkünfte berücksichtigte Gewinn aus der Veräußerung ihrer Kommanditanteile als ein Veräußerungsgewinn festgestellt wird, welcher der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG unterliegt (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Berechnung der für die Kläger festzustellenden Besteuerungsgrundlagen wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 18 I. Das Begehren der Kläger richtet sich sowohl gegen die versagte Feststellung von Gewinnen aus der Veräußerung ihrer gesamten Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) und deren Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG als auch gegen die Höhe der (ihnen zugerechneten) laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 19 1. In dem angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2003 werden für die Kläger jeweils nur noch laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € festgestellt, in denen ihre Gewinne aus der Veräußerung der Kommanditanteile enthalten sind. Ihr Anfechtungsbegehren zielt daher --zulässigerweise-- darauf ab, für sie als selbständige "andere Besteuerungsgrundlagen" i.S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO Gewinne aus der Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile festzustellen und festzustellen, dass diese der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG unterliegen.
- 20 In die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind auch die Gewinne einzubeziehen, die ein Gesellschafter aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt (BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, Rz 12, m.w.N.). Diese Veräußerungsgewinne der Mitunternehmer sind eine "andere Besteuerungsgrundlage" i.S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO. Von dieser Feststellung zu unterscheiden ist die Qualifikation des Veräußerungsgewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte, welcher der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG unterliegt. Hierbei handelt es sich ebenfalls um eine selbständige "andere Besteuerungsgrundlage" i.S. des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2014 IV R 36/13, BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, Rz 15, m.w.N.). Der Senat hat hingegen nicht darüber zu entscheiden, ob daneben auch die Voraussetzungen der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 3 EStG vorliegen. Ob die hierfür erforderlichen persönlichen Merkmale der Kläger gegeben sind, ist nicht im Feststellungsverfahren, sondern erst bei der Veranlagung zur Einkommensteuer zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile in BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, Rz 15; in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, Rz 13, m.w.N.).
- 21 2. Das auf Feststellung tarifbegünstigter Veräußerungsgewinne nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG gerichtete

Anfechtungsbegehren betrifft zugleich auch die Höhe der (den Klägern zugerechneten) laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Denn mit der Feststellung solcher Veräußerungsgewinne ginge zwangsläufig eine entsprechende Reduzierung der (ihnen bisher zugerechneten) laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € einher (vgl. BFH-Urteil vom 8. Juni 2000 IV R 65/99, BFHE 192, 207, BStBl II 2001, 89, unter 2.b).

- 22** II. Dem Begehren der Kläger ist nicht bereits deshalb zu entsprechen, weil der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 2003, soweit er sich gegen die Kläger richtet, insgesamt aufzuheben ist (dazu 1.). Denn dieser Bescheid ist weder wegen fehlerhafter Bekanntgabe unwirksam (dazu 2.) noch in feststellungsverjährter Zeit ergangen (dazu 3.).
- 23** 1. Der erkennende Senat wäre --ebenso wie das FG-- nicht gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO daran gehindert, den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid 2003, soweit sich dieser gegen die Kläger richtet, aufzuheben, wenn er zu dem Ergebnis gelangte, dieser Bescheid sei wegen nicht ordnungsgemäßer Bekanntgabe unwirksam oder in feststellungsverjährter Zeit ergangen. Die Aufhebung hätte dann zur Folge, dass der zuvor ergangene Gewinnfeststellungsbescheid vom 29. September 2010 wieder in Kraft träte, in dem für die Kläger jeweils begünstigte Veräußerungsgewinne in Höhe von ... € und laufende Einkünfte in Höhe von ./ 207,62 € festgestellt worden sind (zum Verhältnis des Änderungsbescheids zum Ausgangsbescheid vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Oktober 1972 GrS 1/72, BFHE 108, 1, BStBl II 1973, 231, unter 3.).
- 24** Zwar darf das Gericht nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO nicht über das Klagebegehren hinausgehen. Aber selbst wenn ein Kläger --vor dem FG oder BFH-- nur die Änderung des angefochtenen Steuerbescheids beantragt haben sollte, kann der BFH diesen Steuerbescheid im Revisionsverfahren insgesamt aufheben, wenn der Bescheid wegen eingetretener Festsetzungsverjährung (§ 169 Abs. 1 Satz 1 AO) rechtswidrig oder wegen nicht ordnungsgemäßer Bekanntgabe nicht wirksam ist. Die Bindung an das Klagebegehren gilt in diesen Fällen nicht (BFH-Urteile vom 25. April 2006 X R 42/05, BFHE 212, 421, BStBl II 2007, 220, unter II.1.; vom 15. April 2010 IV R 67/07, Rz 15). Was für einen Steuerbescheid gilt, muss auch dann gelten, wenn --so wie hier-- ein Gewinnfeststellungsbescheid angefochten ist (vgl. § 181 Abs. 1 Satz 1 AO). In diesen Fällen stünde daher einer Aufhebung nicht entgegen, dass die Kläger nur die Änderung des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids 2003 begehrt haben.
- 25** 2. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass die Bekanntgabe des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids 2003 an die K GmbH als Empfangsbevollmächtigte i.S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO bewirkte, dass dieser Bescheid den Klägern gegenüber wirksam geworden ist.
- 26** a) Die Feststellungsbeteiligten sollen nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO einen gemeinsamen Empfangsbevollmächtigten bestellen. Die ordnungsgemäße Bekanntgabe an diese Person wirkt für und gegen alle Feststellungsbeteiligten (vgl. § 183 Abs. 1 Satz 5 AO). Bei Vorhandensein eines Empfangsbevollmächtigten nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO ist auch keine Einzelbekanntgabe an ausgeschiedene Gesellschafter nach § 183 Abs. 2 Satz 1 AO erforderlich, solange und soweit die ausgeschiedenen Gesellschafter oder der Empfangsbevollmächtigte nicht widersprochen haben (§ 183 Abs. 3 Satz 1 AO). Der Widerspruch erfolgt durch Widerruf der Vollmacht gegenüber dem FA und wird erst mit Zugang beim FA wirksam (§ 183 Abs. 3 Satz 2 AO).
- 27** b) Nach § 183 Abs. 1 Satz 1 AO muss eine Empfangsvollmacht im Grundsatz von allen Feststellungsbeteiligten erteilt werden. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann eine Empfangsvollmacht i.S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO aber auch nach Rechtsscheingrundsätzen bestehen (BFH-Beschluss vom 5. Mai 2011 X B 139/10, Rz 12, m.w.N.; zustimmend Klein/Ratschow, AO, 13. Aufl., § 183 Rz 6; Söhn in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 183 AO Rz 54; ablehnend Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 183 AO Rz 11). Denn die Bevollmächtigung braucht nicht ausdrücklich zu erfolgen. So gilt auch derjenige als Bevollmächtigter, der ohne Vollmacht gegenüber den Finanzbehörden wie ein Bevollmächtigter auftritt, wenn der von ihm durch sein Auftreten erzeugte Rechtsschein der Bevollmächtigung dem Vertretenen zurechenbar ist. Auch für eine nach Rechtsscheingrundsätzen bestehende Empfangsvollmacht i.S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO gilt § 183 Abs. 3 AO (Klein/Ratschow, a.a.O., § 183 Rz 28).
- 28** c) Dies vorausgeschickt, hat das FG die K GmbH in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise --jedenfalls nach Rechtsscheingrundsätzen-- als Empfangsbevollmächtigte der Beigeladenen i.S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO behandelt.
- 29** aa) Die K GmbH ist wie ein umfassend Bevollmächtigter gegenüber dem FA aufgetreten. Sie hatte als Geschäftsbesorger der Beigeladenen das FA mit Schreiben vom 15. Januar 1996 gebeten, den gesamten Geschäftsverkehr mit ihr als Empfangs- und Zustellungsbevollmächtigte zu führen. Hinzu kommt, dass die K GmbH

in den Feststellungsverfahren der Vorjahre --wie vom FG für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO)-- als Empfangsbevollmächtigte i.S. des § 183 Abs. 1 Satz 1 AO benannt worden ist.

- 30** bb) Die Kläger haben vor dem FG nicht vorgetragen, dass ihnen das Auftreten der K GmbH gegenüber dem FA unbekannt gewesen sei. Vielmehr haben sie zunächst ausgeführt, dass der K GmbH nur für die Dauer ihrer Zugehörigkeit zur Gesellschaft eine Vollmacht erteilt worden sei, später, dass sie keinen Zustellbevollmächtigten benannt hätten. Im Übrigen hat das FG festgestellt, dass die Kläger seit ihrem Beitritt die Bekanntgabe der Gewinnfeststellungsbescheide an die K GmbH rügelos akzeptiert haben.
- 31** cc) Schließlich hat das FA --nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO)-- von dem Widerruf der Empfangsvollmacht durch die Kläger erst mit Schreiben vom 12. Dezember 2011 und damit nach Bekanntgabe des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids 2003 Kenntnis erlangt.
- 32** 3. Ebenso war die Feststellungsfrist --wie vom FG zu Recht entschieden-- bei Erlass des angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheids noch nicht abgelaufen.
- 33** a) Die Feststellungsfrist lief zunächst nicht ab, bevor der aufgrund der Außenprüfung erlassene Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 3. September 2010 unanfechtbar geworden ist (§ 171 Abs. 4 Satz 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO).
- 34** Gemäß § 169 Abs. 1 Satz 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO ist die Änderung eines --auch unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen (vgl. § 164 Abs. 4 AO)-- Gewinnfeststellungsbescheids nicht mehr zulässig, wenn die Feststellungsfrist abgelaufen ist. Im Streitfall hätte die reguläre vierjährige Feststellungsfrist (§ 169 Abs. 2 Nr. 2, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO) --nach Einreichung der Feststellungserklärung im Jahr 2005-- gemäß § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO mit Ablauf des 31. Dezember 2009 geendet. Allerdings wurde der Ablauf der Feststellungsfrist durch die am 10. Dezember 2007 bei der Beigeladenen begonnene Außenprüfung gehemmt.
- 35** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH ist der Eintritt der Hemmung nach § 171 Abs. 4 AO davon abhängig, dass die Außenprüfung aufgrund einer wirksamen Prüfungsanordnung durchgeführt wird. Die Hemmungswirkung setzt daher sowohl deren wirksame Bekanntgabe (§ 122 AO) als auch deren inhaltlich hinreichende Bestimmtheit (§ 197 Abs. 1 Satz 1, § 119 Abs. 1 AO) voraus (z.B. BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 IV R 63/11, Rz 15, m.w.N.).
- 36** bb) Im Streitfall ist die Prüfungsanordnung vom 9. November 2007 für das Streitjahr 2003 wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung wirksam gegenüber der K GmbH (Bekanntgabeadressatin) mit Wirkung für die Beigeladene (Inhaltsadressatin) bekanntgegeben worden. Eine Bekanntgabe an die Kläger war nicht erforderlich. Die vom FG nicht geprüfte Frage einer ordnungsgemäßen Bekanntgabe der Prüfungsanordnung kann der Senat auf Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen selbst beurteilen.
- 37** (1) Unterhält eine Personengesellschaft --wie hier die Beigeladene-- einen Gewerbebetrieb (§ 193 Abs. 1 AO), ist sie im Hinblick auf die gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte ihrer Gesellschafter als Prüfungsobjekt selbst Inhaltsadressatin (BFH-Urteil vom 12. Februar 2015 IV R 63/11, Rz 16). Hiervon zu unterscheiden ist der Bekanntgabeadressat nach § 197 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 122 Abs. 1 AO. Die Prüfungsanordnung kann daher auch an Bevollmächtigte bekanntgegeben werden (§ 122 Abs. 1 Satz 3 AO); § 183 AO findet auf die Bekanntgabe einer Prüfungsanordnung keine Anwendung (BFH-Urteil vom 16. März 1993 XI R 42/90, BFH/NV 1994, 75, unter II.6.a; Kunz in Beermann/Gosch, AO § 183 Rz 3).
- 38** (2) Die K GmbH war als Empfangs- und Zustellbevollmächtigte zur Entgegennahme der Prüfungsanordnung berechtigt und damit richtiger Bekanntgabeadressat.
- 39** Die K GmbH hatte das FA als Geschäftsbesorger der Beigeladenen bereits mit Schreiben vom 15. Januar 1996 gebeten, den gesamten Geschäftsverkehr mit ihr als Empfangs- und Zustellbevollmächtigte zu führen. Bezieht sich die Vollmacht --wie hier-- auf alle steuerlichen Verhältnisse des Vollmachtgebers, so ist auch eine Prüfungsanordnung mitumfasst (gleicher Ansicht Güroff in Beermann/Gosch, AO § 122 Rz 27.1). Solange dem FA kein Widerruf der Vollmacht zugeht, bleibt sie im Außenverhältnis gegenüber dem FA aus Gründen der Rechtssicherheit wirksam (§ 80 Abs. 1 Satz 4 AO; Klein/Rätke, a.a.O., § 80 Rz 18). Im Streitfall ist weder ersichtlich noch vorgetragen, dass ein solcher Widerruf dem FA vor Bekanntgabe der Prüfungsanordnung zugegangen ist.
- 40** (3) Ebenso ist die Beigeladene --wie vom FG angenommen-- in der Prüfungsanordnung zutreffend als Inhaltsadressatin bezeichnet worden.

- 41** Unerheblich ist, dass im Prüfungsjahr 2003 bereits zahlreiche Kommanditisten aus der Beigeladenen ausgeschieden waren. Veränderungen im Gesellschafterbestand berühren die Adressatenstellung einer Personengesellschaft nicht (Klein/Rüsken, a.a.O., § 197 Rz 5b). Dies gilt jedenfalls, solange die Personengesellschaft zivilrechtlich (handelsrechtlich) noch nicht vollbeendet ist. Im Jahr 2003 befand sich die Beigeladene noch nicht einmal in Liquidation. Es ist daher auch nicht zu beanstanden, dass die Beigeladene, jedenfalls soweit das Jahr 2003 betroffen ist, in der Prüfungsanordnung ohne Nennung des Zusatzes "i.L." genannt wurde. Abgesehen davon würde das Fehlen dieses Zusatzes ohnehin nicht zur inhaltlichen Unbestimmtheit der Prüfungsanordnung führen. Denn es war klar, wer Subjekt der Prüfung sein sollte.
- 42** cc) Entgegen der Auffassung der Kläger war es nicht erforderlich, ihnen eine Erstreckungsanordnung nach § 197 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 194 Abs. 2 AO persönlich bekanntzugeben.
- 43** Eine Erstreckungsanordnung ist nur dann erforderlich, wenn die Verhältnisse der Gesellschafter, die nicht im Zusammenhang mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Gesellschaft stehen, mitgeprüft werden sollen (§ 194 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 AO; z.B. Schallmoser in HHSp, § 194 AO Rz 70). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Insbesondere ist die von der Außenprüfung geprüfte Frage, ob die Kläger aus der Veräußerung ihrer gesamten Mitunternehmeranteile laufende Gewinne erzielt haben, Gegenstand des Feststellungsverfahrens nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (dazu oben B.I.). Diese Frage betrifft daher nicht die steuerlichen Verhältnisse der Gesellschafter i.S. des § 194 Abs. 2 AO.
- 44** b) Nach Ergehen des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids vom 3. September 2010 war der Ablauf der Feststellungsfrist weiter nach § 171 Abs. 2, § 181 Abs. 1 Satz 1 AO gehemmt.
- 45** Nach diesen Vorschriften endet die Feststellungsfrist nicht vor Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe eines Gewinnfeststellungsbescheids, soweit beim Erlass dieses Bescheids eine offenbare Unrichtigkeit unterlaufen ist. Eine solche offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO liegt u.a. vor, wenn der für die Veranlagung zuständige Finanzbeamte bei Erlass eines Steuerbescheids Teile eines Prüfungsberichts nicht ausgewertet hat und ausgeschlossen werden kann, dass dies aufgrund rechtlicher Überlegungen geschah (BFH-Urteil vom 27. November 2003 V R 52/02, BFH/NV 2004, 605, unter II.2.). So verhält es sich hier. Das FG hat zutreffend ausgeführt, dass die Nichtauswertung der Teilziffern, die den Gewinn aus der Veräußerung der gesamten Kommanditanteile betreffen, eine offenbare Unrichtigkeit i.S. des § 129 AO darstellt.
- 46** III. Entgegen der Auffassung von FA und FG haben die Kläger im Streitjahr 2003 aus der Veräußerung ihrer gesamten Kommanditanteile keinen laufenden Gewinn, sondern einen Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt, der nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG tarifbegünstigt war.
- 47** 1. Erzielt der Steuerpflichtige aus der Veräußerung seines gesamten Mitunternehmeranteils einen Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, ist dieser Gewinn nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG begünstigt zu besteuern, soweit er im Sinne der letztgenannten Vorschriften zu außerordentlichen Einkünften führt.
- 48** a) Gemäß § 34 Abs. 2 Halbsatz 1 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte nur die enumerativ in § 34 Abs. 2 Nrn. 1 bis 5 EStG aufgeführten Einkünfte in Betracht, so u.a. nach Nr. 1 Veräußerungsgewinne i.S. des § 16 EStG. Durch die Verwendung der Worte "kommen nur in Betracht" hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass bei Vorliegen der unter den Nrn. 1 bis 5 aufgezählten Tatbestände die Gewährung der Tarifbegünstigung zwar nahe liegt, aber nicht zwingend ist (BFH-Urteil in BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, Rz 20).
- 49** b) Ein Veräußerungsgewinn i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterliegt danach der Tarifbegünstigung nur, wenn er "außerordentlich" ist. Dies setzt bei allen Tatbeständen des § 34 Abs. 2 EStG eine atypische Zusammenballung voraus (z.B. BFH-Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, Rz 71). Danach müssen alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Betriebsgrundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit --wie z.B. in einem gesamten Mitunternehmeranteil (vgl. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG)-- angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden (z.B. BFH-Urteil in BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, Rz 16, m.w.N.).
- 50** 2. Soweit im Streitfall die Gewinne aus der Veräußerung der gesamten Kommanditanteile der Kläger betroffen sind, liegen tarifbegünstigte Gewinne nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG vor.
- 51** a) Es kann dahinstehen, ob die Gewährung der Tarifbegünstigung ausnahmsweise dann ausscheidet, wenn zwar der gesamte Mitunternehmeranteil veräußert worden und damit an sich der Tatbestand des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt ist, dieser Gewinn aber aus einer Personengesellschaft stammt, die selbst bei Veräußerung ihres

gesamten Anlagevermögens im Rahmen einer Betriebsaufgabe keinen tarifbegünstigten Gewinn erzielen könnte, weil diese Veräußerung als Teilakt (letzter Akt) ihrer laufenden Geschäftstätigkeit zu werten ist (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. August 2013 IV R 18/11, BFHE 242, 315, BStBl II 2013, 910, Rz 17, m.w.N.). Für diesen Fall könnte --jedenfalls dann, wenn das Betriebsvermögen der Personengesellschaft ausschließlich oder nahezu ausschließlich aus Anlagevermögen besteht-- ggf. die Auffassung vertreten werden, dass es keinen Unterschied machen könne, ob die Personengesellschaft ihr Gesamthandsvermögen oder der Mitunternehmer seinen Gesellschaftsanteil veräußere. In beiden Fällen liege ein laufender --nicht tarifbegünstigter-- Veräußerungsgewinn vor (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 3/05, BFHE 216, 233, BStBl II 2007, 777, unter II.1., zur Gewerbesteuerpflicht des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Grundstückshandelsgesellschaft, deren Betriebsvermögen nahezu ausschließlich aus Umlaufvermögen besteht).

- 52** b) Die Wertung, wonach der Verkauf des Anlagevermögens auf Ebene der Personengesellschaft ein Teilakt der laufenden Geschäftstätigkeit ist, setzt in Bezug auf den Streitfall aber nach der Rechtsprechung des BFH voraus, dass der Ankauf, die Vermietung und der Verkauf der ... durch die Beigeladene zu einer einheitlichen Tätigkeit verklammert sind. Diese Voraussetzungen sind jedoch nicht erfüllt.
- 53** aa) Der BFH bejaht eine derartige Verklammerung, wenn die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens darin besteht, ein Wirtschaftsgut zu kaufen, dieses für eine beschränkte und hinter der Nutzungsdauer zurückbleibende Zeit zu vermieten und anschließend wieder zu verkaufen, und der aufgrund des Geschäftskonzepts insgesamt erwartete Gewinn nicht allein aus dem Entgelt für die Nutzungsüberlassung, sondern nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf des Wirtschaftsguts erzielt werden kann (BFH-Urteile in BFHE 242, 315, BStBl II 2013, 910, Rz 19; vom 1. August 2013 IV R 19/11, Rz 24); die Einbeziehung des Verkaufserlöses muss für die Erzielung des Totalgewinns unverzichtbar sein (BFH-Urteil vom 1. August 2013 IV R 19/11, Rz 23). Für diesen Fall ist der Verkauf als Teilakt (letzter Akt) der laufenden Geschäftstätigkeit anzusehen, selbst wenn die bisherige unternehmerische Tätigkeit insgesamt eingestellt wird.
- 54** bb) Dieser "Verklammerungswirkung" kommt auch dann Bedeutung zu, wenn --anders als im Streitfall-- die Frage zu beurteilen ist, ob mit dem Ankauf, der Vermietung und dem Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG ausgeübt, insbesondere die Grenze der privaten Vermögensverwaltung überschritten wird. Bejaht man die Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit, leitet der BFH hieraus ab, dass die Tätigkeit den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung überschreitet. Dies setzt jedoch voraus, dass sich nach dem Geschäftskonzept die (kurzfristige) Vermietung der beweglichen Wirtschaftsgüter und deren Veräußerung derart bedingen, dass die Veräußerung erforderlich ist, um überhaupt einen Gewinn zu erzielen (BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464, unter II.b ee). Das Geschäftskonzept muss darauf gerichtet sein, dass sich erst durch die Erzielung eines Veräußerungserlöses bei Verkauf der vermieteten Wirtschaftsgüter der angestrebte Totalgewinn erzielen lässt (BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.1.f bb).
- 55** cc) Aus dieser Rechtsprechung lässt sich für Fondsgesellschaften, deren Geschäftskonzept auf Vermietung sowie An- und Verkauf beweglicher Wirtschaftsgüter gerichtet ist, der Rechtssatz ableiten, dass eine Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit rechtlich nur dann zulässig ist, wenn bereits im Zeitpunkt der Aufnahme der Geschäftstätigkeit durch die Fondsgesellschaft festgestanden hat, dass sich das erwartete positive Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der vermieteten (verleaste) Wirtschaftsgüter erzielen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 2013 IV R 19/11, Rz 23). Nur dann ist es gerechtfertigt, auch den letzten Akt --die Veräußerungshandlungen-- aufgrund der Einheitlichkeit der Tätigkeit der laufenden Geschäftstätigkeit zuzuordnen.
- 56** Diese rechtliche Beurteilung wird durch die BFH-Beschlüsse vom 11. August 2010 IV B 17/10 und vom 24. September 2010 IV B 34/10 gestützt. In beiden Fällen wurde eine Verklammerungswirkung bejaht. Im erstgenannten Fall sah der Prospekt vor, dass das zunächst vermietete Wirtschaftsgut (Flugzeugleasing) nach Ablauf der Leasingzeit von der Leasingnehmerin auf der Grundlage eines zugunsten der Leasinggeberin eingeräumten Andienungsrechts, welches auch tatsächlich ausgeübt wurde, übernommen werden sollte und nur durch den Andienungserlös ein positives Gesamtergebnis zu erzielen war (BFH-Beschluss vom 11. August 2010 IV B 17/10, Rz 2, 9). Im zweitgenannten Fall gingen sämtliche Berechnungen des Prospekts der Fondsgesellschaft davon aus, dass sie, die Fondsgesellschaft, nach dem Ende des Leasingvertrages (Flugzeugleasing) einen Veräußerungsgewinn erzielen werde und erst hierdurch ein positives Gesamtergebnis entstehe (BFH-Beschluss vom 24. September 2010 IV B 34/10, Rz 3).

- 57 dd) Ob diese Voraussetzung für eine Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit gegeben ist, hängt von einer Würdigung der Umstände des Einzelfalls ab.
- 58 Dabei kommt bei Fondsgesellschaften dem im Prospekt dargestellten Geschäftskonzept und der diesbezüglich in Aussicht gestellten Ergebnisprognose regelmäßig eine gewichtige Indizwirkung zu. Wird hier (auch) ein Geschäftskonzept vorgestellt, dessen Ergebnisprognose ein positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses in Aussicht stellt, spricht dies regelmäßig gegen die Annahme einer einheitlichen Tätigkeit. Etwas anderes gilt jedoch dann, wenn konkrete Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Verwirklichung dieses Geschäftskonzepts unter Beachtung der in der Prognose gemachten Angaben, namentlich der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses, von vornherein ausgeschlossen erscheint.
- 59 c) Dies vorausgesetzt, ist die Würdigung des FG, wonach die Veräußerung der --sich im betrieblichen Anlagevermögen der Beigeladenen befindlichen-- ... als Teilakt ihrer laufenden Geschäftstätigkeit zu werten sei, rechtsfehlerhaft. Eine solche Würdigung wäre rechtlich nur dann zulässig gewesen, wenn bereits bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Beigeladenen festgestanden hätte, dass sich ein erwartetes positives Gesamtergebnis nur unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der ... erzielen lässt. Das FG hat das Vorliegen dieser Voraussetzung jedoch nicht geprüft. Der Senat kann diese Prüfung auf Grundlage der vom FG festgestellten Tatsachen selbst vornehmen.
- 60 aa) Im Streitfall wäre eine Verklammerung der Teilakte zu einer einheitlichen Tätigkeit zwar nicht schon deshalb ausgeschlossen, weil die Beigeladene in ihrem Gesellschaftsvertrag die Veräußerung der ... nicht ausdrücklich als Unternehmensgegenstand formuliert hat (vgl. BFH-Beschluss vom 24. September 2010 IV B 34/10, Rz 18), oder weil sie nach Ablauf der Grundmietzeit nicht zur Veräußerung der ... an die GmbH 1 (Leasingnehmerin) zu festen Konditionen verpflichtet war (vgl. BFH-Urteil vom 1. August 2013 IV R 19/11, Rz 23). Der Bejahung einer "Verklammerungswirkung" stünde auch nicht entgegen, dass nur der GmbH 1 (Leasingnehmerin), nicht auch der Beigeladenen die Möglichkeit eingeräumt war, den Leasingvertrag (erstmalig) zum 15. Juni 2003 ordentlich zu kündigen. Formal war zwar die Beigeladene aufgrund dieser Gestaltung nicht in der Lage, durch eine ordentliche Kündigung des Leasingvertrages die Voraussetzung dafür zu schaffen, dass die ... bereits im Juni 2003 veräußert werden konnten. Das FG hat aber zutreffend darauf hingewiesen, dass die Geschäftsführer der GmbH 1 und der Komplementärin der Beigeladenen personenidentisch waren.
- 61 bb) Die Beigeladene hat aber in ihrem Prospekt mit dem Szenario 2 (Fortsetzung des Leasingvertrages bis zum 15. September 2008) auch ein Geschäftskonzept vorgestellt, das ein positives Gesamtergebnis ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses in Aussicht gestellt hat. Diesem Umstand kommt eine weichenstellende Indizwirkung zu. Er spricht gegen die Annahme, die Geschäftstätigkeit der Beigeladenen sei von vornherein so konzipiert gewesen, dass ein positives Gesamtergebnis allein unter Einbeziehung des Erlöses aus dem Verkauf der ... hätte erzielt werden können.
- 62 cc) Es lässt sich auch nicht die Schlussfolgerung ziehen, die Verwirklichung des Szenarios 2 sei unter Beachtung der in der Prognose gemachten Angaben, namentlich der Erzielung eines positiven Gesamtergebnisses ohne Einbeziehung eines Veräußerungserlöses, von vornherein ausgeschlossen gewesen, so dass nur die Verwirklichung des Szenarios 1 (Beendigung des Leasingvertrages zum 15. Juni 2003) in Betracht gekommen sei.
- 63 Im Prospekt wird zwar --worauf das FG zu Recht hingewiesen hat-- für das Szenario 1 eine wesentlich höhere (jährliche) Rendite (9,31 %) als für das Szenario 2 (3,90 %) prognostiziert. Danach ist im Grundsatz durchaus zuzugeben, dass die höhere Renditeerwartung beim Szenario 1 dessen Attraktivität bei den Anlegern erhöhte. Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass beim Szenario 2 ein eventueller Veräußerungsgewinn, der nach dem Prospekt die Rendite noch hätte erhöhen können, keinen Eingang in die Prognose gefunden hat. Zudem zeigt das tatsächliche Geschehen, dass das Szenario 2 bei Aufnahme der Geschäftstätigkeit der Beigeladenen nicht nur "theoretischer Natur" war. So wurde auch das Szenario 1 nicht derart --wie im Prospekt beschrieben-- durchgeführt. Vielmehr ist der Leasingvertrag zwischen der Beigeladenen und der GmbH 1 zunächst über den 15. Juni 2003 hinaus fortgesetzt worden. Dieser Vertrag wurde außerplanmäßig zum 30. Juni 2004 beendet. Nach den Feststellungen des FG ist es auch nicht möglich, den außerplanmäßigen Beendigungsgrund dem Einflussbereich der Beigeladenen (Leasinggeberin) oder der GmbH 1 (Leasingnehmerin) zuzurechnen. Vielmehr bemühte sich die J AG, die Rechtsnachfolgerin der GmbH 5 (Sub-Leasingnehmerin), um den Erwerb der
- 64 Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der den Kommanditisten vertraglich erstmalig zum 28. Februar 2003 eingeräumten Kündigungsmöglichkeit. Es ist zwar zutreffend, dass die Kommanditisten im Fall einer Kündigung so

zu stellen waren, als wäre der Leasingvertrag zwischen der Beigeladenen und der GmbH 1 zu diesem Zeitpunkt gekündigt und die Beigeladene liquidiert worden. Gerade das verwirklichte Geschehen zeigt aber, dass hieraus nicht der Schluss gezogen werden kann, nur das Szenario 1 sei realistisch gewesen. Zum einen wurde --wie bereits ausgeführt-- der Leasingvertrag gerade nicht zum frühestmöglichen Zeitpunkt (15. Juni 2003) beendet. Zum anderen haben auch nicht alle Gesellschafter ihre frühestmögliche Kündigungsmöglichkeit zum 28. Februar 2003 wahrgenommen. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) haben zwar im Jahr 2003 Kommanditisten mit einem Kommanditkapital in Höhe von ... € (62,52 % aller Kommanditisten) und bis zum 30. März 2004 weitere Kommanditisten mit einem Kommanditkapital in Höhe von ... € (2,48 % aller Kommanditisten) gekündigt. Danach entschied sich aber ein nicht unerheblicher Teil der Anleger dazu, nach Fortsetzung des Leasingvertrages über die Grundmietzeit hinaus Gesellschafter der Beigeladenen zu bleiben.

- 65** d) Nach alledem ist für die Kläger aus der Veräußerung ihrer gesamten Mitunternehmeranteile ein Gewinn festzustellen, welcher der Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 2 EStG unterliegt.
- 66** IV. Die Berechnung der für die Kläger festzustellenden Besteuerungsgrundlagen wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 67** Nach Aktenlage beläuft sich der nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG tarifbegünstigte Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile auf jeweils ... €. Bei Berechnung der den Klägern --nach Abzug dieser tarifbegünstigten Veräußerungsgewinne-- verbleibenden (zuzurechnenden) laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb bleibt zu beachten, dass die tarifbegünstigten Veräußerungsgewinne der Kläger nicht zum Gewerbeertrag der Beigeladenen des Erhebungszeitraums 2003 gehören. Sollte daher bei den Klägern im Rahmen der Feststellung der (ihnen zugerechneten) laufenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb eine vermeintlich aus der Veräußerung der Kommanditanteile resultierende Gewerbesteuerückstellung gewinnmindernd berücksichtigt worden sein, wäre dies wieder rückgängig zu machen. Das FA wird im Übrigen bei den laufenden Einkünften den Anteil der Kläger am laufenden Gewinn der Gesamthand zu berücksichtigen haben.
- 68** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de