

Urteil vom 09. November 2017, IV R 37/14

Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb - Qualifikation der Einkünfte einer Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2017:U.091117.IVR37.14.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 16 Abs 3b, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 3, EStG § 52 Abs 34 S 9, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Mai 2014, Az: 7 K 7195/10

Leitsätze

Einkünfte aus ruhendem Gewerbebetrieb stellen originär gewerbliche Einkünfte dar. Ruht der Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft, kann diese schon deshalb keine gewerblich geprägte Gesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG sein .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14. Mai 2014 7 K 7195/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine KG. Sie wurde im Jahr 1964 gegründet. Ende des Jahres 1967 trat ihr vormaliger Kommanditist A zunächst als Komplementär in die Klägerin ein. Zum 1. Januar 1978 schied er als Komplementär wieder aus und trat erneut als Kommanditist in die Klägerin ein. Neue Komplementärin der Klägerin wurde die A-GmbH. Im September 1982 trat die A-GmbH aus der Klägerin aus. Seitdem sind nur noch natürliche Personen Gesellschafter der Klägerin.
- 2** Die Klägerin war von ihrer Gründung bis zum Ende des Jahres 1966 als Bauträgerin und Grundstückshändlerin tätig. Sie errichtete vornehmlich Eigentumswohnungen und Eigenheime, die sie nach Fertigstellung veräußerte. Im Jahr 1967 errichtete sie ein Seniorenwohnheim auf dem Grundstück B-Straße in C, das sie langfristig an das ...-Amt C vermietete. Im selben Jahr stellte die Klägerin ihre Bautätigkeit vollständig ein. Diese Tätigkeit führte ab 1. Januar 1968 eine andere Gesellschaft, an der A ebenfalls beteiligt war, fort. Die Klägerin verwaltete und nutzte ab diesem Zeitpunkt nur noch ihr eigenes Grund- und Kapitalvermögen.
- 3** In den Jahren 1995 bis 2002 nahm die Klägerin zudem verzinsliche Darlehen auf und reichte diese an verbundene Unternehmen weiter.
- 4** Die Mieterin des Seniorenwohnheims kündigte den Mietvertrag zum 31. Dezember 2002. Der Klägerin gelang es nicht, die Immobilie anderweitig zu vermieten. Im Oktober 2004 veräußerte sie diese schließlich.
- 5** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) und auch die Klägerin gingen für die Veranlagungszeiträume ab 1968 davon aus, dass die Klägerin weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt habe. Die Einkünfte wurden entsprechend erklärt und festgestellt.
- 6** Für das Streitjahr 2003 reichte die Klägerin eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung und eine

Gewerbsteuererklärung bei dem FA ein, in denen sie, wie in den Vorjahren, jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärte.

- 7** Das FA stellte mit Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 25. Februar 2005 die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 8** Mit Schreiben vom 31. August 2005, welches zusammen mit der Steuererklärung für das Jahr 2004 beim FA einging, erklärte die Klägerin, dass sie ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe. Am 7. Dezember 2005 meldete sie sich steuerlich um und erklärte, seit dem 1. Januar 2003 die Verwaltung fremden Vermögens eingestellt zu haben.
- 9** Nach einer Außenprüfung vertrat das FA dem Prüfer folgend zunächst die Auffassung, dass die Klägerin zum 31. Dezember 2003 eine Betriebsaufgabe erklärt habe und deshalb ein Betriebsaufgabegewinn festzustellen sei. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ es am 19. Januar 2009 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für 2003.
- 10** Auf den Einspruch der Klägerin, mit dem diese sich gegen die Feststellung des Aufgabegewinns und die Qualifikation der Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb wandte, änderte das FA mit Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2010 den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 dahingehend, dass kein Aufgabegewinn mehr festgestellt wurde. Im Übrigen wies es den Einspruch als unbegründet zurück.
- 11** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage, mit der die Klägerin weiterhin die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung begehrte, als unbegründet ab.
- 12** Das FA habe zu Recht Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt. Die Klägerin habe bis zum Ende des Jahres 1967 kraft gewerblicher Tätigkeit einen Gewerbebetrieb unterhalten. Diesen Gewerbebetrieb habe sie jedenfalls bis zum 31. Dezember 2003 nicht aufgegeben.
- 13** Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Das FG habe § 16 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (EStG) unzutreffend angewendet. Sie --die Klägerin-- habe ihre gewerbliche Tätigkeit schon zum 1. Januar 1968 aufgegeben. Einer ausdrücklichen Aufgabekündigung habe es für die Annahme einer Betriebsaufgabe zum 31. Dezember 1967 nicht bedurft. Hilfsweise sei es jedenfalls zum 30. September 1982 durch Austritt der A-GmbH aus der Klägerin zum Wegfall der Voraussetzungen der gewerblichen Prägung und infolgedessen zur Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gekommen.
- 14** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG vom 14. Mai 2014 7 K 7195/10 betreffend die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 vom 19. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2010 dahingehend zu ändern, dass die laufenden Einkünfte als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./. 146.894,74 € festgestellt werden.
- 15** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Einkünfte der Klägerin im Streitjahr als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind. Der Gewerbebetrieb der Klägerin war im Streitjahr lediglich unterbrochen und ruhte, er war von der Klägerin noch nicht aufgegeben worden.
- 17** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens ist nur die Qualifikation der im Streitjahr erzielten laufenden Einkünfte.
- 18** a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit

auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns jedenfalls des einzelnen Mitunternehmers (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 16. März 2017 IV R 31/14, BFHE 257, 292, Rz 18, m.w.N.).

- 19** b) Die Klägerin hat den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 nur insoweit angegriffen, als es um die begehrte Umqualifizierung der Einkünfte von gewerblichen Einkünften in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung geht. Der Unterschied in der Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb einerseits und der von der Klägerin begehrten Feststellung der Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung andererseits ist lediglich Folge der unterschiedlichen Arten der Einkünfteermittlung. Die Klägerin hat die Höhe der festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wie sie das FA unter der Annahme des Vorliegens gewerblicher Einkünfte ermittelt hat, nicht eigenständig angegriffen.
- 20** 2. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die von der Klägerin erzielten Einkünfte ihrem ruhenden Gewerbebetrieb zuzuordnen und deshalb als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen sind.
- 21** a) Gemäß § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) werden einkommen- und körperschaftsteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Unternehmer (Mitunternehmer) führen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 22** b) Ist die entfaltete Tätigkeit --isoliert betrachtet-- den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zuzuordnen, so sind die daraus resultierenden Einkünfte nach § 21 Abs. 3 EStG gleichwohl als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren, wenn das vermietete Vermögen dem Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs zuzuordnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1987 IV R 66/86, BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260, unter 5.a).
- 23** c) Ist ein Gewerbebetrieb (noch) nicht aufgegeben, sondern nur unterbrochen, so sind die auf Grundlage dieses ruhenden Gewerbebetriebs erzielten Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb.
- 24** aa) Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (BFH-Urteile vom 26. April 2001 IV R 14/00, BFHE 195, 290, BStBl II 2001, 798, unter II.3.a, und vom 12. Mai 2011 IV R 36/09, Rz 16).
- 25** bb) Stellt ein Unternehmen seine werbende gewerbliche Tätigkeit ein, so liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt. Die Betriebsunterbrechung kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen --in der Regel einheitlich an einen anderen Unternehmer-- verpachtet oder darin, dass er die gewerbliche Tätigkeit ruhen lässt. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die Fortsetzung des Betriebs mit den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern objektiv möglich ist (vgl. BFH-Urteile vom 19. Februar 2004 III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231, unter II.1.a; vom 14. März 2006 VIII R 80/03, BFHE 212, 541, BStBl II 2006, 591; vom 12. Mai 2011 IV R 36/09, Rz 17, und vom 7. November 2013 X R 21/11, Rz 13).
- 26** Die Annahme einer Betriebsunterbrechung und damit auch eines nur ruhenden Gewerbebetriebs ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Unternehmer seine werbende Tätigkeit einstellt und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb dienen könnten. Es soll so vermieden werden, dem Steuerpflichtigen "ewiges Betriebsvermögen" zu belassen (vgl. BFH-

Urteil vom 26. Februar 1997 X R 31/95, BFHE 183, 65, BStBl II 1997, 561, unter II.3.a). Es kommt dann unabhängig von der Abgabe einer Aufgabenerklärung zu einer --insoweit zwangsweisen-- Betriebsaufgabe mit der Folge der Aufdeckung vorhandener stiller Reserven.

- 27** cc) Ein Ruhen des Betriebs im Sinne einer Unterbrechung des Betriebs setzt voraus, dass dieser Zustand zeitlich begrenzt ist.
- 28** Für die Frage, innerhalb welchen Zeitraums der Betrieb wieder aufzunehmen ist, kann keine feste zeitliche Grenze festgelegt werden. Abzustellen ist auf die Umstände des Einzelfalls (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 1995 IV R 39/94, BFHE 179, 75, BStBl II 1996, 276; BFH-Beschluss vom 24. März 2006 VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287, und BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902: zur Betriebsverpachtung).
- 29** dd) Die gesetzliche Betriebsfortführungsfiktion in den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung im Ganzen nach § 16 Abs. 3b des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) --EStG n.F.-- findet gemäß § 52 Abs. 34 Satz 9 EStG n.F. nur auf Betriebsaufgaben nach dem 4. November 2011 Anwendung; sie ist deshalb im Streitfall nicht einschlägig.
- 30** ee) Wird eine Betriebsaufgabenerklärung gegenüber dem Finanzamt abgegeben, so kann dieser Gestaltungserklärung für Zwecke der Besteuerung keine Rückwirkung beigemessen werden (BFH-Urteile in BFHE 152, 62, BStBl II 1988, 260, unter 5.b; vom 30. Juni 2005 IV R 63/04, BFH/NV 2005, 1997, und vom 7. November 2013 X R 21/11, Rz 28).
- 31** d) Die Würdigung des FG, wonach der Betrieb der Klägerin im Streitjahr noch nicht aufgegeben worden war, sondern nur ruhte und die erzielten Einkünfte gewerbliche Einkünfte darstellen, ist --auf Grundlage der durch das FG getroffenen Feststellungen-- revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 32** aa) Die Klägerin hat jedenfalls bis zur Einstellung ihrer Tätigkeit als Bauträgerin und Grundstückshändlerin zum 31. Dezember 1967 originär gewerbliche Einkünfte erzielt. Bis zu diesem Zeitpunkt errichtete sie als Bauträgerin Gebäude und veräußerte diese sodann. Es ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig, dass die Klägerin insoweit eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübte; auf nähere Ausführungen hierzu wird deshalb verzichtet.
- 33** Ab 1. Januar 1968 war die Klägerin nicht mehr als Bauträgerin tätig. Dass nach den Feststellungen des FG eine andere Gesellschaft, an der A als Gesellschafter beteiligt war, diese Tätigkeit fortführte, lässt für sich genommen nicht darauf schließen, dass die Klägerin ihre gesamte gewerbliche Tätigkeit eingestellt hat. Denn die Klägerin war zuvor nicht nur als Bauträgerin, sondern daneben auch als Grundstückshändlerin tätig gewesen. Jedenfalls im Hinblick auf jene Tätigkeit war für einen Außenstehenden nicht erkennbar, ob auch diese zusammen mit der Baurägertätigkeit endgültig eingestellt worden war. Denn die Klägerin war unverändert Eigentümerin des von ihr selbst errichteten und als Betriebsvermögen behandelten Seniorenwohnheims. Es war daher nicht ausgeschlossen, dass auch diese Immobilie, die aus einer Vielzahl von Wohneinheiten bestand, Gegenstand weiterer Verkaufsaktivitäten der Klägerin hätte sein sollen. Dem steht nicht entgegen, dass das Seniorenwohnheim langfristig vermietet war, da eine Vermietung die Vermarktung solcher Objekte regelmäßig erleichtert und sich günstig auf den zu erzielenden Kaufpreis auswirkt. Die Klägerin war deshalb jederzeit in der Lage, den Betrieb als Grundstückshändlerin wieder aufzunehmen.
- 34** Es kommt danach nicht darauf an, unter welchen Umständen die Klägerin ihre Tätigkeit als Bauträgerin wieder aufnehmen bzw. fortsetzen konnte.
- 35** bb) Zwischen den Beteiligten steht nicht im Streit, dass die Klägerin die Betriebsaufgabe nicht im Streitjahr gegenüber dem FA erklärt hat. Die Aufgabenerklärung ist nach der Feststellung des FG erst im Jahr 2005 erfolgt. Nach dem oben unter II.2.c ee Ausgeführten kommt dieser rechtsgestaltenden Erklärung auch keine steuerliche Rückwirkung zu. Eine wirksame Betriebsaufgabe für das Streitjahr 2003 ist damit nicht erklärt worden. Der bisherige Betrieb der Klägerin galt daher im Streitjahr in einkommensteuerlicher Hinsicht als fortbestehend.
- 36** cc) Das FG hat auch zutreffend entschieden, dass der im September 1982 erfolgte Austritt der A-GmbH aus der Klägerin für die Qualifikation ihrer Einkünfte im Streitjahr als solche aus Gewerbebetrieb unerheblich war. Denn die Klägerin war bis zum Ende des Streitjahres keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Die gewerbliche Prägung kann daher, anders als die Klägerin meint, durch den Austritt der A-GmbH auch nicht weggefallen sein mit der Maßgabe, dass zum Zeitpunkt des Austritts eine fiktive Betriebsaufgabe anzunehmen wäre.

- 37** (1) Eine GmbH & Co. KG mit originär gewerblichen Einkünften ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG. Denn die Erzielung nicht (originär) gewerblicher Einkünfte ist Bestandteil der Definition einer gewerblich geprägten Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 12. Mai 2016 IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 31).
- 38** (2) Wird eine originär gewerbliche Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern nur zum Ruhen gebracht, stellen auch die Einkünfte aus dem ruhenden Gewerbebetrieb weiterhin originär gewerbliche Einkünfte dar. Denn der bisherige Betrieb wird --wie bereits unter II.2.d bb dargelegt-- als fortbestehend behandelt und lediglich in einer anderen Form ausgeübt. Dadurch ändert sich aber nicht die Qualifikation der Einkünfte.
- 39** (3) Daraus folgt für den Streitfall, dass die Einkünfte aus der Vermietung des Seniorenwohnheims mangels einer wirksam gegenüber dem FA erklärten Aufgabe der originär gewerblichen Grundstückshändlertätigkeit auch im Streitjahr originär gewerbliche Einkünfte der Klägerin darstellen. Lagen damit die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht vor, kann auch der Austritt der A-GmbH aus der Klägerin nicht zu einer fiktiven Betriebsaufgabe geführt haben.
- 40** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de