Urteil vom 01. August 2013, IV R 18/11

Keine Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns, soweit er auf Verkauf eines vermieteten Flugzeugs als Bestandteil laufender Geschäftstätigkeit entfällt

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Nürnberg, 29. März 2011, Az: 3 K 275/10

Leitsätze

Besteht die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens darin, ein Wirtschaftsgut (hier: Flugzeug) zu kaufen, dieses für eine beschränkte und hinter der Nutzungsdauer zurückbleibende Zeit zu vermieten und anschließend wieder zu verkaufen, und kann 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, ist der Verkauf als Teilakt der laufenden Geschäftstätigkeit anzusehen. Der Gewinn aus dem Verkauf des Wirtschaftsguts kann in einem solchen Fall nicht Bestandteil eines tarifbegünstigten Aufgabegewinns sein .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren einziger Unternehmensgegenstand die Vermietung eines Flugzeugs war.

2 Am 24. November 1992 hatte die zu diesem Zweck gegründete Klägerin von der A-GmbH, einem Luftverkehrsunternehmen, ein gebrauchtes Flugzeug (Learjet 35, Baujahr 1978) zum Kaufpreis von 1.350.000 USD gekauft. In einer gleichzeitig geschlossenen Zusatzvereinbarung hatte die A-GmbH der Klägerin angeboten, das Flugzeug bis zum 31. Dezember 1995 zu einem garantierten Preis von 1 Mio. USD zurückzukaufen. Die Klägerin musste dazu bis zum 1. Januar 1995 verbindlich mitteilen, ob sie das Flugzeug bis zum 31. Dezember 1995 zurückgeben wollte. Ebenfalls am 24. November 1992 hatten Klägerin und A-GmbH einen "Miet- und Halterschaftsvertrag" geschlossen, durch den das Flugzeug bis zum 31. Dezember 1995 zu einem jährlichen Mietzins von 180.000 DM überlassen wurde. In dem Vertrag hieß es u.a., der Mieter übernehme die alleinige Halterstellung sowie damit sämtliche Haftungsansprüche Dritter aus dem Betrieb und habe die gesamten Betriebskosten zu tragen. Er hafte für schuldhaften Verlust und Beschädigung und habe eine Kaskoversicherung abzuschließen. Der Vermieter erhalte für seinen Kapitalaufwand pro Jahr 180.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer.

3 Mit Vertrag vom 30. Oktober 1995 wurde das Flugzeug an die A-GmbH zu einem Preis von 1.450.000 USD zurückverkauft. Die Eigentumsübertragung war für Januar 1996 vorgesehen. Vorausgegangen war ein Schriftwechsel, wonach die A-GmbH alternativ den Kauf zum Preis von 1,4 Mio. USD oder die weitere Anmietung des Flugzeugs zu einer Jahresmiete von 205.000 DM angeboten hatte. Der gezahlte Rückkaufpreis von 1,45 Mio. USD entsprach umgerechnet rund 2.092.500 DM und war damit bei Umrechnung in DM identisch mit dem Kaufpreis (Kurs USD bei Kauf 1,5500 DM, bei Verkauf 1,4431 DM).

4 Nach dem Verkauf stellte die Klägerin ihre Tätigkeit ein. Eigenen Angaben zufolge wurde die Auflösung am 18. Oktober 1995 beschlossen. Seither befindet sich die Klägerin in Liquidation.

5 Mit ihrer Gewinnfeststellungserklärung für das Streitjahr 1996 erklärte die Klägerin auf der Grundlage einer Aufgabebilanz auf den 9. Januar 1996 einen Aufgabegewinn von 2.185.013 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Erklärung und erließ unter dem 16. September 1999 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheid. Nach einer Außenprüfung vertrat das FA die Auffassung, die

Klägerin habe von der A-GmbH nicht ein Flugzeug erworben, sondern dieser ein Darlehen gewährt. Davon ausgehend ermittelte der Prüfer einen nicht tarifbegünstigten Gewinn von 79.830 DM für das Streitjahr.

6 Zwischenzeitlich schwebte ein Klageverfahren wegen der Jahre 1992 bis 1994. Im Anschluss an das diesbezügliche Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 9. Februar 2006 IV R 15/04 (BFH/NV 2006, 1267) wurde im zweiten Rechtsgang am 24. Juni 2009 vor dem Finanzgericht (FG) Einvernehmen darüber erzielt, dass ein Kaufgeschäft stattgefunden und die Nutzungsdauer des Flugzeugs bei Anschaffung durch die Klägerin noch zehn Jahre betragen habe. Daraufhin erging am 2. November 2009 ein nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderter Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem ein nicht tarifbegünstigter Gewinn von 1.405.156 DM festgestellt wurde. Zur Erläuterung des Bescheids wies das FA darauf hin, dass der Bescheid nach Ablauf der Feststellungsfrist ergehe und deshalb nur Wirkungen für Festsetzungen entfalte, bei denen die Festsetzungsfrist im Zeitpunkt der gesonderten Feststellung noch nicht abgelaufen sei (vgl. BFH-Urteil vom 23. September 1999 IV R 56/98, BFHE 189, 351).

7 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage mit dem Begehren, den Gewinn als tarifbegünstigt festzustellen. Das FG wies die Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1699 abgedruckten Gründen ab.

8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung von § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) sowie Verstöße gegen die Denkgesetze und allgemeine Erfahrungssätze.

9 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1996 vom 2. November 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. Januar 2010 dahingehend zu ändern, dass die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb als außerordentliche, nach § 34 Abs. 1 EStG tarifbegünstigte Einkünfte festgestellt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Anhand der bisher getroffenen Feststellungen kann nicht abschließend entschieden werden, ob die Klägerin im Streitjahr tarifbegünstigte Einkünfte erzielt hat.

12 a) Nach § 34 Abs. 1 EStG ist die Einkommensteuer auf im Einkommen enthaltene außerordentliche Einkünfte nach einem ermäßigten Steuersatz zu bemessen. Zu den außerordentlichen Einkünften gehören nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 EStG Gewinne, die bei der Veräußerung bzw. Aufgabe des Gewerbebetriebs erzielt werden. Entsteht ein solcher Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs einer Mitunternehmerschaft, ist der Betrag der demzufolge erzielten außerordentlichen Einkünfte als eigenständige Besteuerungsgrundlage im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte nach § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO gesondert festzustellen.

13 b) Die Klägerin hat ihren Betrieb im Jahr 1996 aufgegeben und kann in diesem Zusammenhang außerordentliche Einkünfte gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 EStG erzielt haben. Das FG hat die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe als erfüllt angesehen und die Aufgabe dem Jahr 1996 zugeordnet. Über die dieser Würdigung zugrunde liegenden Tatsachen besteht unter den Beteiligten Einvernehmen; sie werden auch von der Revision nicht in Frage gestellt. Der Senat sieht sich deshalb gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Feststellungen gebunden, aus denen eine Betriebsaufgabe im Streitjahr folgt.

14 c) Der Senat kann anhand der bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe tarifbegünstigte Einkünfte im Zusammenhang mit der Aufgabe des Betriebs erzielt worden sind.

15 aa) Aufgabegewinn ist gemäß § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 i.V.m. Abs. 2 EStG der Betrag, um den die Summe aus dem

Veräußerungspreis für die im Rahmen der Betriebsaufgabe veräußerten Wirtschaftsgüter, aus dem gemeinen Wert der ins Privatvermögen überführten Wirtschaftsgüter und aus den in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Aufgabe angefallenen sonstigen Erträgen oder Aufwendungen nach Abzug der Aufgabekosten den (Buch-)Wert des Betriebsvermögens im Zeitpunkt der Aufgabe übersteigt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. März 2008 IV R 72/05, BFH/NV 2008, 1311).

16 (1) Nach ständiger Rechtsprechung geht allerdings nicht jeder Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe in den (tarifbegünstigten) Aufgabegewinn ein. Ausgenommen werden Gewinne aus Geschäftsvorfällen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhen (BFH-Urteil vom 9. September 1993 IV R 30/92, BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, m.w.N.). Dementsprechend hat der BFH z.B. bei der Aufgabe eines gewerblichen Grundstückshandels die Veräußerung der "letzten" Grundstücke nicht in den begünstigten Aufgabegewinn einbezogen (vgl. BFH-Urteil vom 5. Juli 2005 VIII R 65/02, BFHE 211, 100, BStBl II 2006, 160, m.w.N.).

17 (2) Die Ausgrenzung von Gewinnen durch Veräußerung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsaufgabegewinn ist nicht auf Umlaufvermögen beschränkt. Auch die Veräußerung von Anlagegütern kann sich noch als Bestandteil der laufenden unternehmerischen Tätigkeit erweisen und führt dann nicht zu einem tarifbegünstigten Aufgabegewinn. Dies hat der BFH für den Verkauf eines Flugzeugs im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe angenommen, wenn der Verkauf mit dem Ankauf und einer zwischenzeitlichen Vermietung aufgrund eines einheitlichen Geschäftskonzepts verklammert war (BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289; BFH-Beschlüsse vom 11. August 2010 IV B 17/10, BFH/NV 2010, 2268, und vom 24. September 2010 IV B 34/10, BFH/NV 2011, 241).

18 bb) Der Gewinn aus der Veräußerung des Flugzeugs ist danach nicht Bestandteil des tarifbegünstigten Aufgabegewinns. Das FG hat den Verkauf des Flugzeugs ohne Rechtsirrtum als letzten Akt der laufenden unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin beurteilt.

19 (1) Besteht die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens darin, ein Wirtschaftsgut zu kaufen, dieses für eine beschränkte und hinter der Nutzungsdauer zurückbleibende Zeit zu vermieten und anschließend wieder zu verkaufen, und kann 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, ist der Verkauf als Teilakt der laufenden Geschäftstätigkeit anzusehen. Der Gewinn aus dem Verkauf des Wirtschaftsguts ist demzufolge auch dann, wenn er im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe entsteht, nicht in den tarifbegünstigten Aufgabegewinn einzubeziehen.

20 Entgegen der Auffassung der Revision kommt es für eine solche Würdigung nicht darauf an, ob bei Beginn der Geschäftstätigkeit die Umstände ihrer späteren Beendigung schon in jedem Detail verbindlich feststehen und ob die Erzielung eines Gewinns aus dem gesamten Geschäft gesichert ist. Die Verklammerung der einzelnen Teilakte der geschäftlichen Betätigung zu einer einheitlichen unternehmerischen Tätigkeit folgt nicht daraus, dass aus dem Gesamtgeschäft mit Sicherheit ein Gewinn erwirtschaftet wird, sondern aus dem Umstand, dass für die Erzielung des Gewinns die Einbeziehung des Verkaufserlöses unverzichtbar ist.

21 (2) Wie das FG festgestellt hat, bestand die Geschäftstätigkeit der Klägerin nach dem ursprünglich verfolgten und später auch durchgeführten Plan darin, ein Flugzeug zu kaufen, dieses für eine beschränkte und deutlich hinter der Nutzungsdauer zurückbleibende Zeit zu vermieten und anschließend wieder zu verkaufen. Die Vereinnahmung eines Kaufpreises für den Verkauf des Flugzeugs war unverzichtbar für die Erwirtschaftung eines Gewinns und Bestandteil des unternehmerischen Konzepts der Klägerin. An diese nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und auch nicht auf einem Verstoß gegen die Denkgesetze oder Erfahrungssätze beruhenden Feststellungen ist der Senat gebunden.

22 Die mit der Revision gerügten Verstöße gegen die Denkgesetze und Erfahrungssätze betreffen die Berechnung des erwarteten Totalgewinns und die Bedeutung eines Andienungsrechts für die planmäßige Beendigung des Geschäfts. Da es weder auf den sicheren Ausschluss eines Verlusts aus dem Geschäft noch darauf ankommt, ob die Einzelheiten des geplanten Verkaufs bei Beginn des Geschäfts bereits fixiert sind, gehen diese Rügen ins Leere. Der Senat hat aufgrund der bindenden Feststellungen auch davon auszugehen, dass die Fortsetzung der Vermietung bis zum Ablauf der Nutzungsdauer nicht Bestandteil des Geschäftskonzepts war. Vielmehr setzte die Erzielung eines Gewinns den Verkauf des Flugzeugs zwingend voraus.

23 cc) Ob und ggf. in welcher Höhe die festgestellten Einkünfte, soweit sie über den Gewinn aus dem Verkauf des

Flugzeugs hinausgehen, Bestandteil eines Aufgabegewinns und damit tarifbegünstigt sind, kann der Senat auf der Grundlage der bisher getroffenen Feststellungen nicht beurteilen. Dieser Frage ist im bisherigen Verfahren keine Aufmerksamkeit gewidmet worden. Sie bedarf aber der Klärung, weil der Gewinn aus dem Verkauf des Flugzeugs unter Berücksichtigung einer diesbezüglichen Gewerbesteuerrückstellung ausweislich der in den Akten festgehaltenen Berechnung des FA niedriger als die festgestellten Einkünfte der Klägerin ist. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die noch erforderlichen Feststellungen zu treffen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de