Urteil vom 29. November 2012, IV R 37/10

Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auf sämtliche Einkünfte einer ansonsten vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft bei nachträglich erkannter Betriebsaufspaltung

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 16 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 1 Halbs 1, EStG § 15 Abs 1, EStG § 4 Abs 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 14. Juni 2010, Az: 8 K 3660/02

Leitsätze

1. NV: Die Überlassung von Wirtschaftsgütern an eine Betriebskapitalgesellschaft hat zur Folge, dass sämtliche Einkünfte der im Übrigen nicht gewerblich tätigen Besitzpersonengesellschaft als solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind. Dies gilt auch dann, wenn eine für sich betrachtet vermögensverwaltende Tätigkeit einer Personengesellschaft erst aufgrund des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung als eine originär gewerbliche Tätigkeit zu qualifizieren ist (Bestätigung des BFH-Urteils vom 13. November 1997 IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254).

2. NV: Bei nachträglich erkannter Betriebsaufspaltung sind die bisher nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter des (Sonder-) Betriebsvermögens in der Anfangsbilanz des ersten noch offenen Jahres mit den fortgeführten Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten anzusetzen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 24. Oktober 2001 X R 153/97, BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75).

3. NV: § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist auch verfassungsgemäß, soweit im Einzelfall keine gesellschaftsrechtliche Ausweichgestaltung möglich ist.

Tatbestand

1 A. Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind A und B sowie die "S-Grundstücksgemeinschaft Gesellschaft bürgerlichen Rechts" (GbR), an der in den Streitjahren (1998 bis 2000) A und B je zur Hälfte beteiligt waren. Zudem waren A und B zu gleichen Teilen auch Gesellschafter der Z-GmbH. Diese betreibt seit ihrer Gründung im Jahr 1979 einen Großhandel. Die GbR vermietete seit Fertigstellung (1980) ein zu ihrem Gesamthandsvermögen gehörendes bebautes Grundstück in X teilweise an die Z-GmbH (ca. 48 v.H. der Gebäudenutzfläche) und teilweise an fremde Dritte. Der an die Z-GmbH vermietete Gebäudeteil wird für Verwaltungs- und Lagerzwecke genutzt. Daneben nutzt die Z-GmbH ein weiteres Grundstück an einem anderen Standort (Y) ebenfalls für eigenbetriebliche Zwecke.

2 Aufgrund notariell beurkundeten Schenkungsvertrags vom 22. Dezember 2000 übertrug B jeweils 12,50 v.H. seines hälftigen Geschäftsanteils an der GbR auf seine beiden volljährigen Kinder. Ausweislich des zugleich geänderten Gesellschaftsvertrags sind die Gesellschafter gemeinschaftlich zur Geschäftsführung und Vertretung der GbR berechtigt. Eine Übertragung von Gesellschaftsanteilen an der Z-GmbH auf die Kinder erfolgte nicht.

3 In den für die GbR abgegebenen Feststellungserklärungen wurden bis einschließlich 1999 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst in seinen Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheiden) für die Jahre bis einschließlich 1998.

4 Zwar wurde bereits im Rahmen steuerlicher Außenprüfungen in den Jahren 1981 und 1984 die Möglichkeit einer Betriebsaufspaltung zwischen der GbR als Besitzunternehmen und der Z-GmbH als Betriebsunternehmen in Betracht gezogen. Der Innendienst des FA vertrat gleichwohl die Auffassung, dass es an einer sachlichen Verflechtung fehle, und stellte dementsprechend Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fest.

5 Anlässlich einer (weiteren) Außenprüfung im Jahr 1999 ging der Prüfer von einer Betriebsaufspaltung aus; die Einkünfte aus der Vermietung an die Z-GmbH seien deshalb als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren, während die

Einkünfte aus der Vermietung an fremde Dritte solche aus Vermietung und Verpachtung seien. Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ entsprechende --zwischenzeitlich bestandskräftige-- geänderte Feststellungsbescheide für die Jahre 1994 bis 1997.

6 Ende 2000 erließ das FA für 1998 einen geänderten und für 1999 einen erstmaligen --von der Feststellungserklärung abweichenden-- Feststellungsbescheid; in beiden Bescheiden qualifizierte das FA die gesamten Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit als gewerblich.

7 Anschließend änderte das FA seine Auffassung erneut und stellte --nunmehr der Auffassung der vorgenannten Außenprüfung folgend-- in geänderten Bescheiden für die Jahre 1998 und 1999 nur noch die Einkünfte aus der Vermietung an die Z-GmbH als solche aus Gewerbebetrieb fest; im Übrigen ging das FA wieder von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung aus.

8 Erstmals in der Feststellungserklärung für 2000 wurde diese Beurteilung des FA übernommen. Dieses erließ einen entsprechenden Feststellungsbescheid 2000, jedoch ohne die Berücksichtigung eines Aufgabegewinns.

9 Nach Ablauf der Einspruchsfrist beantragten die Kläger die Änderung der zuletzt jeweils unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungsbescheide 1998 bis 2000 dahingehend, sämtliche Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung festzustellen.

10 Mit Einspruchsentscheidung vom 2. Oktober 2002 lehnte das FA die beantragte Änderung ab. Zugleich änderte es die streitgegenständlichen Feststellungsbescheide nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) dahingehend, dass es wiederum sämtliche Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb und für 2000 erstmals einen Aufgabegewinn feststellte. Das FA vertrat nunmehr die Auffassung, dass die GbR im Rahmen der Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erziele, die wegen der Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) auch die Einkünfte aus der Vermietung des Gebäudes an fremde Dritte umfassten. Deshalb seien das gesamte Gebäude und der gesamte Grund und Boden notwendiges Betriebsvermögen. Nach der personellen Entflechtung und der damit einhergehenden Beendigung der Betriebsaufspaltung Ende 2000 seien bei der Ermittlung des Aufgabegewinns den gemeinen Werten der Wirtschaftsgüter des (Sonder-)Betriebsvermögens die historischen (fortgeführten) Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten --ggf. abzüglich bisheriger Absetzungen für Abnutzung (AfA)-- gegenüberzustellen.

11 Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg.

12 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Zur Begründung tragen sie u.a. vor, § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG sei im Streitfall schon nach seinem Wortlaut nicht anzuwenden, denn die GbR übe nur eine einheitliche Tätigkeit aus. Auch könne die Vorschrift bei verfassungskonformer Auslegung nicht gelten, wenn eine leicht vollziehbare Ausweichgestaltung nicht möglich sei. Schließlich verbiete sich deren Anwendung im Streitfall nach dem aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Ein Aufgabegewinn dürfe nur unter Einbeziehung des an die Z-GmbH vermieteten Grundstücksteils ermittelt werden. Zudem seien bei der Gewinnermittlung anstelle der historischen (fortgeführten) Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten die höheren Teilwerte zum 1. Januar 1994 anzusetzen, denn aus Gründen des Vertrauensschutzes dürften nur die Wertsteigerungen zwischen 1994 und 2000 in die Besteuerung einbezogen werden.

13 Die Kläger beantragen,
die Feststellungsbescheide 1998 bis 2000 unter Änderung der Einspruchsentscheidung des FA und unter Aufhebung des Urteils des Hessischen Finanzgerichts (FG) vom 15. Juni 2010 8 K 3660/02 dahingehend zu ändern, dass

- in den Feststellungsbescheiden 1998 bis 2000 nur die Einkünfte aus der Vermietung an die Z-GmbH als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden,

- im Feststellungsbescheid 2000 nur der auf die Vermietung an die Z-GmbH entfallende Grundstücksteil bei der Berechnung des Aufgabegewinns (§ 16 EStG) berücksichtigt wird,

- im Feststellungsbescheid 2000 nur die Wertsteigerung zwischen dem 1. Januar 1994 (erstmalige Bejahung der Betriebsaufspaltung durch das FA) und dem 22. Dezember 2000 (Beendigung der Betriebsaufspaltung) bei der Ermittlung des Aufgabegewinns berücksichtigt wird.

14 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

15 B. Die Revision ist unbegründet. Sie wird mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass zu den Klägern neben A und B auch die GbR zählt und das Rubrum des angefochtenen Urteils gemäß § 107 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entsprechend zu berichtigen ist.

16 I. Das FG hat als Kläger A und B, die Gesellschafter der GbR, ausgewiesen, ohne die GbR zum Verfahren beizuladen. Klage und Revision sind jedoch dahin zu verstehen, dass sie von A und B nicht nur persönlich, sondern auch für die GbR eingelegt worden sind; einer Entscheidung über deren (notwendige) Beiladung bedarf es somit nicht.

17 1. Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO ist eine Außen-GbR im finanzgerichtlichen Verfahren wegen gesonderter und einheitlicher Gewinnfeststellungsbescheide sowohl beteiligtenfähig als auch subjektiv klagebefugt, unbeschadet der Art der von ihr erzielten Einkünfte (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. April 2007 IV R 28/05, BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704, m.w.N.). Die genannte Regelung ist dahin zu verstehen, dass die Personengesellschaft als Prozessstandschafterin für ihre Gesellschafter und ihrerseits vertreten durch ihre(n) Geschäftsführer Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid erheben kann, der sich inhaltlich nicht an die Gesellschaft, sondern an die einzelnen Gesellschafter als Subjekte der Einkommensteuer richtet. Den Gesellschaftern steht daneben eine eigene Klagebefugnis nur zu, soweit in ihrer Person die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 3 bis 5 FGO erfüllt sind.

18 2. Nach dem Grundsatz der rechtsschutzgewährenden Auslegung (z.B. BFH-Urteil in BFHE 218, 75, BStBl II 2007, 704) ist im Zweifel anzunehmen, dass dasjenige Rechtsmittel eingelegt werden sollte, das zulässig ist. Zwar hat das FG A und B zutreffend als Kläger behandelt. Denn nachdem auch ein vom FA mit dem Wegfall der Betriebsaufspaltung begründeter, im Streitjahr 2000 festgestellter Aufgabegewinn streitig ist, sind A und B als Gesellschafter der GbR im Hinblick auf ihr bei der Ermittlung des Aufgabegewinns zu berücksichtigendes Sonderbetriebsvermögen (Gesellschaftsanteile an der Z-GmbH) nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO (auch) persönlich klagebefugt. Soweit der Streitfall jedoch die Qualifikation der Einkünfte betrifft, ist die GbR nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO klagebefugt. Insoweit konnten A und B als vertretungsberechtigte Geschäftsführer der GbR auch für diese eine zulässige Klage erheben. Ausweislich der Klageschrift ist die Klage von A und B "als vertretungsberechtigte Geschäftsführer und Gesellschafter der Gesellschaft bürgerlichen Rechts" erhoben worden. Mangels entgegenstehender Feststellungen des FG geht der erkennende Senat davon aus, dass A und B entsprechend den Angaben in der Klageschrift auch nach der Übertragung von Geschäftsanteilen durch B auf seine Kinder vertretungsberechtigte Geschäftsführer der GbR gewesen sind. Im Übrigen hat das FA gegen die Behandlung (auch) der GbR als Beteiligte des Revisionsverfahrens keine Einwendungen erhoben.

19 3. Die Berichtigung des Rubrums kann der BFH auch noch im Revisionsverfahren vornehmen (BFH-Urteil vom 31. Mai 2007 IV R 25/06, BFH/NV 2007, 2086, m.w.N.).

20 II. Das FG hat die Grundstücksvermietung durch die GbR an die Z-GmbH zu Recht als gewerbliche Tätigkeit im Rahmen einer Betriebsaufspaltung qualifiziert (B.II.1.). Die Ausübung (auch) einer gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG hat nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Folge, dass die gesamte Tätigkeit der GbR als Gewerbebetrieb gilt; damit hat die GbR in den Streitjahren ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt; das vermietete Grundstück ist insgesamt dem steuerlichen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft zuzuordnen (B.II.2.). Schließlich ist dem FG auch darin zu folgen, dass bei der Ermittlung des Aufgabegewinns die Differenz zwischen den gemeinen Werten der Wirtschaftsgüter des (Sonder-)Betriebsvermögens und den historischen (fortgeführten) Herstellungs- und Anschaffungskosten --abzüglich bisheriger AfA-- maßgebend ist (B.II.3.).

21 1. Zu Recht ist das FG von einer Betriebsaufspaltung zwischen der GbR und der Z-GmbH ausgegangen. Die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung --sachliche und personelle Verflechtung (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, seither ständige

Rechtsprechung)-- lagen bis Ende Dezember 2000 vor. Das Vorliegen einer personellen Verflechtung ist zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig. Die sachliche Verflechtung ergibt sich daraus, dass das von der GbR als Besitzgesellschaft an die Z-GmbH als Betriebsgesellschaft vermietete und für deren Zwecke errichtete Büro- und Lagergebäude nach den für die Betriebsaufspaltung geltenden Grundsätzen --von Anfang an-- eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage der Z-GmbH darstellte.

22 a) Nach den tatsächlichen Feststellungen des FG hat die Betriebsgesellschaft auf dem von der GbR an sie vermieteten Grundstücksteil ihre wirtschaftlichen Aktivitäten seit Betriebsbeginn entfaltet. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise hat das FG auf einen unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen der Errichtung des Betriebsgebäudes und dessen Vermietung durch die GbR einerseits und der Aufnahme des Betriebs der Z-GmbH in diesem Gebäude andererseits abgestellt und hieraus gefolgert, dass das Gebäude durch seine Gliederung und Bauart dauernd für den Betrieb der Z-GmbH eingerichtet oder nach Lage, Größe und Grundriss auf den Betrieb zugeschnitten war (vgl. BFH-Urteil vom 12. September 1991 IV R 8/90, BFHE 166, 55, BStBl II 1992, 347, unter 1. der Gründe).

23 Den an die Z-GmbH vermieteten Grundstücksteil konnte das FG aber auch deshalb als wesentliche Betriebsgrundlage ansehen, weil das Gebäude von der Z-GmbH für büro- und verwaltungsmäßige sowie für Lagerzwecke genutzt wurde. Sowohl Bürogebäude als auch Lagerhallen können eine besondere wirtschaftliche Bedeutung für das Betriebsunternehmen haben (zu einem Bürogebäude BFH-Urteil vom 23. Mai 2000 VIII R 11/99, BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621, unter II.b der Gründe; zu einer Lagerhalle BFH-Urteil vom 19. Juli 1994 VIII R 75/93, BFH/NV 1995, 597, unter b bb der Gründe).

24 b) Die Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage wird --nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung-- nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Betriebsgesellschaft jederzeit am Markt ein für ihre Belange gleichermaßen geeignetes Gebäude mieten oder kaufen kann (BFH-Urteile vom 26. Mai 1993 X R 78/91, BFHE 171, 476, BStBl II 1993, 718, sog. Dachdecker-Urteil; vom 19. März 2009 IV R 78/06, BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803, unter II.2.c aa der Gründe).

25 c) Der Würdigung des FG steht auch nicht entgegen, dass die Z-GmbH ein weiteres Grundstück in Y genutzt hat. Denn für die sachliche Verflechtung ist die Überlassung bereits einer wesentlichen Betriebsgrundlage an die Betriebsgesellschaft ausreichend (BFH-Urteile vom 24. August 1989 IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014, unter 3. der Gründe; vom 18. August 2009 X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, unter II.1.c der Gründe, m.w.N.). Zudem ist nach den Feststellungen des FG davon auszugehen, dass das in X belegene Grundstück innerhalb der Betriebsstruktur weder quantitativ noch qualitativ von untergeordneter wirtschaftlicher Bedeutung war (vgl. Schmidt/ Wacker, EStG, 31. Aufl., § 15 Rz 812).

26 2. In Folge der Betriebsaufspaltung sind die Einkünfte der GbR aus der Vermietung des Grundstückteils an die Z-GmbH in solche aus Gewerbebetrieb umzuqualifizieren und die (anteiligen) Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Gebäude, Außenanlagen und der Geschäftsanteil an der Z-GmbH) dem (Sonder-)Betriebsvermögen zuzuordnen (§ 21 Abs. 3, § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2, Abs. 2 EStG). Dies hat im Streitfall zur Folge, dass nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG auch die Einkünfte aus der Vermietung des übrigen Gebäudeteils an fremde Dritte als gewerbliche Einkünfte der GbR zu qualifizieren und die diesbezüglichen Wirtschaftsgüter (Gebäudeteile sowie der anteilige Grund und Boden, u.a.) ebenfalls dem Betriebsvermögen zuzuordnen sind.

27 a) 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. Die GbR ist eine Personengesellschaft im Sinne dieser Norm (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 11. Mai 1989 IV R 43/88, BFHE 157, 155, BStBl II 1989, 797, unter I.3.c der Gründe; vom 19. Februar 1998 IV R 11/97, BFHE 186, 37, BStBl II 1998, 603).

28 b) Nach dem Wortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist es erforderlich, dass die Personengesellschaft "auch" eine gewerbliche Tätigkeit ausübt. Es muss sich also 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 demzufolge --wovon die Kläger zutreffend ausgehen-- zumindest noch eine weitere Tätigkeit ausüben, die isoliert betrachtet zu einer anderen Einkunftsart (Gewinn- oder Überschusseinkunftsart) führen würde (Stapperfend in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 15 EStG Rz 1425; Reiß in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 15 Rz 143; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 186). Anders als die Kläger meinen, ist die Vorschrift im Streitfall nach ihrem Wortlaut anwendbar. Dabei braucht nicht entschieden zu werden, ob sich eine Vermietungstätigkeit bei Nichtberücksichtigung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung auch als eine

einheitliche Tätigkeit darstellen könnte. Bei der Vermietung an unterschiedliche Personen handelt es sich einkommensteuerrechtlich jedenfalls dann um zwei trennbare unterschiedliche Tätigkeiten, wenn sie isoliert betrachtet --wie hier-- unterschiedliche Einkunftsarten auslösen würden. Entscheidend ist deshalb, dass es sich bei der Vermietungstätigkeit der GbR um trennbare Tätigkeiten handelt, wobei die Vermietung an die Z-GmbH in Folge der Betriebsaufspaltung zu gewerblichen Einkünften führt, die Vermietung an fremde Dritte hingegen --ohne Berücksichtigung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG-- zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Bei normspezifischer Auslegung liegen demnach im Streitfall zwei trennbare Tätigkeiten i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vor.

29 c) Auch die weiteren Einwendungen der Kläger gegen die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG kommen nicht zum Tragen.

30 aa) Nicht gefolgt werden kann den Klägern, soweit sie mit Blick auf das BFH-Urteil vom 13. Juli 2006 IV R 25/05 (BFHE 214, 343, BStBl II 2006, 804, unter II.3. der Gründe) die Rechtsprechungsgrundsätze zur Aufteilung von Gebäuden sowie Grund und Boden in Nutzungs- und Funktionszusammenhänge (seit Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. November 1973 GrS 5/71, BFHE 111, 242, BStBl II 1974, 132, unter II.3.d der Gründe) als systematisch vorrangig gegenüber der Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG erachten. Weder stehen diese Grundsätze der Abfärbewirkung entgegen noch gehen sie dem § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vor. Während diese Norm eine Einkünftezuordnungsentscheidung trifft, besagen die Grundsätze zur Aufteilung von Gebäuden sowie Grund und Boden in Nutzungs- und Funktionszusammenhänge, dass ein Gebäude und der damit im Zusammenhang stehende Grund und Boden in unterschiedliche Wirtschaftsgüter aufgeteilt werden können. Für ein Rangverhältnis des Vorrangs einer spezielleren gegenüber einer allgemeineren Norm fehlt es insoweit bereits an konkurrierenden Merkmalen.

31 bb) Sinn und Zweck des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG stehen dessen Anwendung im Streitfall nicht entgegen. Zweck der Norm ist --wie auch von den Klägern nicht in Frage gestellt wird-- die Vereinfachung durch Typisierung zur Vermeidung von Schwierigkeiten bei der Einkünfteermittlung (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.II.3.a der Gründe; sowie ausführlich zum Vereinfachungszweck: Groh, Der Betrieb 2005, 2430 f.). Aus dem Normzweck der Vereinfachung lässt sich indes nicht im Umkehrschluss herleiten, dass bei (vermeintlich) einfacher Aufteilung der Einkünfte und der zur Einkünfteerzielung genutzten Wirtschaftsgüter die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ausgeschlossen sein soll. Eine solche Auslegung würde zudem den Wortsinn und damit die zulässige Grenze der Auslegung überschreiten. Denn eine Differenzierung nach dem Grad der Erforderlichkeit einer Vereinfachung im Einzelfall ist § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht zu entnehmen.

32 cc) Auch verfassungsrechtliche Gesichtspunkte sprechen im Streitfall nicht gegen eine Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG.

33 § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist mit dem Grundgesetz (GG), insbesondere mit dem Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG) vereinbar (BVerfG-Beschlüsse vom 26. Oktober 2004 2 BvR 246/98, BFH/NV 2005, Beilage 3, 259; in BVerfGE 120, 1, unter C.II. der Gründe).

34 Die Vorschrift ist auch nicht in verfassungskonformer Auslegung einschränkend dahin zu verstehen, dass sie im Streitfall nicht zur Anwendung gelangt, weil --wie die Kläger meinen-- die "Ausgliederung" der Vermietungstätigkeit an fremde Dritte, etwa auf eine beteiligungsidentische Personengesellschaft, nicht ohne weiteres möglich war.

35 Denn § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG enthält eine verfassungsrechtlich zulässige gesetzliche Typisierung. Soweit diese Typisierung Ungleichbehandlungen schafft, ist sie wegen des ihr innewohnenden Vereinfachungszwecks weder willkürlich noch sind die damit verbundenen Nachteile unverhältnismäßig gegenüber den mit der Norm verfolgten Zielen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, unter C.II.3.d der Gründe). Zwar verweist das BVerfG unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des BFH (z.B. BFH-Urteile vom 13. Oktober 1977 IV R 174/74, BFHE 123, 505, BStBl II 1978, 73, unter 2. der Gründe; vom 29. November 2001 IV R 91/99, BFHE 197, 400, BStBl II 2002, 221, unter 3.b cc der Gründe, m.w.N.) auf die legitime Möglichkeit einer gesellschaftsrechtlichen Ausweichgestaltung ("Ausgliederungsmodell") zur Vermeidung dieser typisierenden Wirkung. Dies bedeutet indes nicht, dass auch in jedem konkreten Einzelfall eine derartige Gestaltung ohne weiteres möglich sein muss. Unter dem Gesichtspunkt der Verhältnismäßigkeit ist vielmehr entscheidend, dass die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in einer Vielzahl von Fällen durch eine dem Steuerpflichtigen zumutbare Mitwirkungslast (Gestaltungslast) vermieden werden könnte. Der abweichende Einzelfall kann zu keiner anderen Beurteilung führen, weil dies dem Typisierungsgedanken und dem damit einhergehenden Vereinfachungszweck zuwiderliefe.

36 dd) Auch Vertrauensschutzgesichtspunkte rechtfertigen keine anderweitige Beurteilung, insbesondere vermögen sie gesetztes Recht nicht zu verdrängen.

37 (1) Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (§ 85 AO) gebietet dem FA, eine als unrichtig erkannte Rechtsauffassung zum frühestmöglichen Zeitpunkt aufzugeben. Das FA ist grundsätzlich an seine rechtliche Würdigung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden (Grundsatz der Abschnittsbesteuerung). Dies gilt selbst dann, wenn das FA über eine längere Zeitspanne eine fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hat und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 30. Oktober 1997 IV R 76/96, BFH/NV 1998, 578, unter 2.b der Gründe, m.w.N.; vom 23. Februar 2012 IV R 13/08, BFH/NV 2012, 1112, unter II.3.a der Gründe).

38 (2) Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsempfinden in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung (nur) dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn das FA durch sein früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (z.B. BFH-Urteile vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, und vom 14. Januar 2010 IV R 86/06, BFH/NV 2010, 1096). Aus den das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte, die Grundlage eines Vertrauenstatbestands sein könnten, insbesondere auch nicht die über Jahre hinweg (bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1993) in den Feststellungsbescheiden konkretisierte unrichtige Rechtsauffassung des FA. Ist Letztere aber schon nicht geeignet, einen Vertrauenstatbestand zu schaffen, dann kann für die Kläger auch kein Vertrauen daraus erwachsen, dass sie im Hinblick auf diese (für sie günstige) rechtliche Behandlung eine gesellschaftsrechtliche Ausweichgestaltung nicht für notwendig erachteten. Im Übrigen konnte die Änderung der Rechtsauffassung durch das FA, nachdem im Rahmen von Außenprüfungen in den Jahren 1981 und 1984 frühzeitig auf die Möglichkeit einer Betriebsaufspaltung hingewiesen wurde, für die Kläger keinesfalls überraschend sein.

39 ee) Die Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG scheitert auch nicht an einem aus dem Grundsatz von Treu und Glauben abgeleiteten Verbot widersprüchlichen Verhaltens. Da es für die Verfassungsmäßigkeit dieser Norm nicht darauf ankommt, dass eine gesellschaftsrechtliche Ausweichgestaltung in jedem Einzelfall möglich ist, ist es unschädlich, wenn das FG gleichwohl auf eine solche Möglichkeit hingewiesen hat.

40 ff) Soweit sich die Kläger unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung (hier: verwaltungsseitiger Vertrauensschutz im Billigkeitswege durch die Finanzverwaltung, vgl. z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18. September 2001 IV A 6 -S 2240- 50/01, BStBl I 2001, 634) auf Billigkeitserwägungen berufen, können sie damit in diesem Revisionsverfahren nicht gehört werden. Über eine abweichende Feststellung der Besteuerungsgrundlagen aus Billigkeitsgründen wäre in einem gesonderten Verwaltungsverfahren zu entscheiden (BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.II.1.c cc der Gründe).

41 d) Folge der Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist im Streitfall, dass --wie das FG zutreffend erkannt hat-- alle Einkünfte aus der Vermietungstätigkeit der GbR zu Einkünften aus Gewerbebetrieb führen. Denn Rechtsfolge des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist die Umqualifizierung sämtlicher von der Personengesellschaft erzielter Einkünfte zu Einkünften aus Gewerbebetrieb (sog. Abfärbewirkung). Dabei kommt es auf das Verhältnis der originär nicht gewerblichen Tätigkeit zur gewerblichen Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 EStG grundsätzlich nicht an (BFH-Urteil vom 13. November 1997 IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, unter 2.b der Gründe). Als weitere Folge sind sämtliche Wirtschaftsgüter der Personengesellschaft dem Betriebsvermögen zuzuordnen, auch soweit sie bei isolierter Betrachtung der privaten Vermögenssphäre zuzuordnen wären (vgl. auch HHR/Stapperfend, § 15 EStG Rz 1455, m.w.N.). Diese Rechtsfolgen treten auch dann ein, wenn eine für sich betrachtet vermögensverwaltende Tätigkeit einer Personengesellschaft erst aufgrund des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung als eine originär gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren ist (BFH-Urteile in BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, unter 2.c der Gründe, und vom 24. November 1998 VIII R 61/97, BFHE 187, 297, BStBl II 1999, 483, unter II.2. der Gründe).

42 3. Das FG hat den Aufgabegewinn zutreffend ermittelt.

43 a) Die Betriebsaufspaltung endete im Streitjahr 2000 durch die teilweise Übertragung von Geschäftsanteilen des B an der GbR auf seine beiden volljährigen Kinder. Durch die Anteilsübertragung kommt es zur personellen Entflechtung, weil die Anteile des B an der Z-GmbH nicht zugleich auf die Kinder übertragen wurden und bei der

GbR das Einstimmigkeitsprinzip gilt. Infolgedessen entfällt die Beherrschungsidentität (vgl. dazu Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 825).

44 Die Beendigung der Betriebsaufspaltung hat die Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) der Besitzgesellschaft zur Folge; die bis dahin in ihrem Betriebsvermögen --einschließlich der Anteile an der Betriebs-GmbH-- gebildeten stillen Reserven sind aufzudecken.

45 b) Bei Ermittlung des Aufgabegewinns (§ 16 Abs. 3 und Abs. 2 EStG) ist dem FG darin zu folgen, diesen als Differenz zwischen gemeinem Wert der Wirtschaftsgüter des (Sonder-)Betriebsvermögens der Besitzgesellschaft und den historischen (fortgeführten) Herstellungs- und Anschaffungskosten --hinsichtlich des Gebäudes nach Abzug der AfA-- zu berechnen.

46 Die bei der Ermittlung des Aufgabegewinns einbezogenen Wirtschaftsgüter (Grund und Boden, Außenanlagen, Gebäude, Beteiligung an der Z-GmbH) waren nach den vorstehenden Erwägungen von Beginn der Vermietungstätigkeit an, d.h. ab 1980, --notwendiges-- (Sonder-)Betriebsvermögen.

47 aa) Bei nachträglich erkannter Betriebsaufspaltung und dementsprechend fehlender Bilanzierung der Wirtschaftsgüter des (Sonder-)Betriebsvermögens sind diese in der Anfangsbilanz auf den Beginn des ersten noch offenen Jahres anzusetzen. Dabei hat die Bewertung in der Anfangsbilanz mit den Werten zu erfolgen, die sich bei ordnungsgemäßer Fortführung einer Eröffnungsbilanz auf den Betriebsbeginn ergeben hätten. Die nachträgliche Aufnahme solcher Wirtschaftsgüter in die (Anfangs-)Bilanz ist --mangels tatsächlicher Zuführung zum Betriebsvermögen-- keine Einlage i.S. des § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG, sondern eine berichtigende (technische) Einbuchung. Demgemäß bestimmt sich der Bilanzansatz für eine fehlerberichtigende Einbuchung bei unterlassener Aktivierung eines Wirtschaftsguts nach dem Wert, mit dem das bisher zu Unrecht nicht bilanzierte Wirtschaftsgut bei von Anfang an richtiger Bilanzierung zu Buche stehen würde (BFH-Urteile in BFH/NV 1998, 578, unter 3. der Gründe; vom 24. Oktober 2001 X R 153/97, BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).

48 bb) Dieser Handhabung stehen weder die Bestandskraftwirkung der Feststellungen für frühere Veranlagungszeiträume noch der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung entgegen.

49 (1) Der Zuwachs an stillen Reserven --z.B. durch eine positive Verkehrswertentwicklung des Grundstücks-- fließt nicht in die Einkünfteermittlung der zuvor angenommenen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ein und kann schon deshalb von der Bestandskraftwirkung nicht umfasst sein. Entgegen der Auffassung der Kläger sind somit Wertveränderungen an den fälschlicherweise als Privatvermögen behandelten Wirtschaftsgütern nicht durch die Bestandskraftwirkung endgültig der privaten Sphäre zugeordnet, sondern gehen in den Totalgewinn des Gewerbebetriebs mit ein (BFH-Urteil in BFH/NV 1998, 578, unter 3.a der Gründe). Durch den Ansatz der historischen Herstellungs- und Anschaffungskosten wird nämlich --anders als die Kläger meinen-- nicht rückwirkend in die Würdigung eines Dauersachverhalts eingegriffen. Die Aufdeckung der stillen Reserven im Rahmen der Betriebsaufgabe erfolgt gerade nicht in den bestandskräftigen Feststellungsbescheiden der Vergangenheit, sondern nach den Grundsätzen der Gewinnrealisation im Zeitpunkt der Veräußerung oder Entnahme der Wirtschaftsgüter der Besitzgesellschaft.

50 (2) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem BFH-Urteil in BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75, wonach wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung die in einem Veranlagungszeitraum nicht als Betriebsausgaben berücksichtigte AfA nicht nachgeholt werden kann, wenn die betroffenen Bescheide nicht mehr änderbar sind. Dies ist konsequente Folge der gesetzlich bestimmten Zuordnung des (einkünftebezogenen) Aufwands zu einem bestimmten Zeitraum. Folgerichtig ist die zeitpunktorientierte Aufdeckung stiller Reserven im Zeitpunkt ihrer gesetzlichen Anordnung unter Betrachtung des gesamten Zeitraums der Betriebszugehörigkeit der entsprechenden Wirtschaftsgüter vorzunehmen.

51 (3) Zu einer anderen Beurteilung führt auch nicht der BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05 (BVerfGE 127, 61, unter B.I.2.b bb der Gründe). Zwar führt das BVerfG darin aus, dass der Wertzuwachs (stille Reserve) nicht im Zeitpunkt seiner Realisation entstehe, sondern über einen vorangegangenen (längeren) Zeitraum. Die Realisation verfestige die Wertsteigerung lediglich zeitpunktbezogen. Gleichwohl begründet eine über Jahre hinweg unrichtige, in einem Feststellungsbescheid konkretisierte, dem Steuerpflichtigen günstige Rechtsauffassung der Verwaltung keine Vermögensposition des Steuerpflichtigen. Demnach kann eine geänderte Rechtsauffassung auch nicht nachträglich zur Entwertung einer solchen Position führen.

52 c) Eine andere Beurteilung (Ansatz der Teilwerte auf den 1. Januar 1994) folgt auch nicht aus dem allgemeinen Rechtsgrundsatz von Treu und Glauben. Soweit die Kläger sich auf die jahrelange Behandlung des Sachverhalts durch das FA berufen, gelten die oben genannten Grundsätze.

53 d) Im Streitfall ist es für die Ermittlung des Aufgabegewinns unerheblich, ob die GbR die laufenden Gewinne durch Betriebsvermögensvergleich (vgl. BFH-Urteile vom 8. März 1989 X R 9/86, BFHE 156, 443, BStBl II 1989, 714, unter 1.b der Gründe; vom 7. Oktober 1997 VIII R 63/95, BFH/NV 1998, 1202, unter II.1. der Gründe) oder durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 4 Abs. 3 EStG) hätte ermitteln müssen. Sollte die GbR ihr Wahlrecht --zu irgendeinem Zeitpunkt-- zugunsten der Einnahmen-Überschussrechnung ausgeübt haben, wäre zwar auf den 1. Januar 1994 (im bestandskräftigen Feststellungsbescheid für 1994 wurde die Betriebsaufspaltung erstmals als Besteuerungsgrundlage berücksichtigt) bzw. 1998 (erstes Streitjahr) keine Anfangsbilanz mit den fortgeführten Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten aufzustellen gewesen. Spätestens im Zeitpunkt der Betriebsaufgabe hätte die GbR aber zur Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich übergehen (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG) und die bislang nicht bilanzierten Wirtschaftsgüter mit den fortgeführten historischen Herstellungs- und Anschaffungskosten zum Ansatz bringen müssen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de