Urteil vom 01. August 2013, IV R 19/11

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 01.08.2013 IV R 18/11 - Keine Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns, soweit er auf den Verkauf eines vermieteten Flugzeugs als Bestandteil laufender Geschäftstätigkeit entfällt - Anforderungen an das Klagebegehren

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, GewStG § 7 S 1, FGO § 40 Abs 2

vorgehend FG Nürnberg, 29. März 2011, Az: 3 K 274/10

Leitsätze

NV: Besteht die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens darin, ein 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 Flugzeugs erzielt werden, ist der Verkauf als Teilakt der laufenden Geschäftstätigkeit anzusehen. Der Gewinn aus dem Verkauf des Flugzeugs kann in einem solchen Fall nicht Bestandteil eines nicht der Gewerbesteuer unterliegenden Aufgabegewinns sein .

Tatbestand

1 I. 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 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 Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 1996 legte die Klägerin eine Aufgabebilanz auf den 9. Januar 1996 vor und erklärte einen Gewerbeertrag von 0 DM. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte der Erklärung und erließ unter dem 14. September 1999 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid, in dem der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag auf 0 DM festgesetzt wurde. Zugleich erging ein Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 in Höhe von 1.577.619 DM. 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 Gewinn aus Gewerbebetrieb von 79.830 DM für das Streitjahr. Das FA erließ am 23. April 2003 einen entsprechend geänderten Gewerbesteuermessbescheid, mit dem der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag auf 4.228 DM festgesetzt wurde. Die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 wurde mit geändertem Bescheid vom 23. April 2003 aufgehoben. Gegen beide Bescheide erhob die Klägerin Einspruch.

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 12. November 2009 ein geänderter Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr, mit dem der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag unter Berücksichtigung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1995 von 883.157 DM auf 22.981 DM festgesetzt wurde. Zugleich wurde der vortragsfähige Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 1996 auf 0 DM festgestellt. Mit Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2010 wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

7 Die dagegen erhobene Klage, mit der beantragt wurde, den Gewerbesteuermessbescheid 1996 vom 12. November 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2010 ersatzlos aufzuheben sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 vom 12. November 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2010 dahingehend zu ändern, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust festgestellt wird, hatte keinen Erfolg.

8 Mit der Revision macht die Klägerin weiter geltend, der Gewinn von 1.405.156 DM unterliege insgesamt nicht der Gewerbesteuer.

9 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Bescheid über den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1996 vom 12. November 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2010 ersatzlos aufzuheben sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 vom 12. November 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Februar 2010 dahingehend zu ändern, dass ein vortragsfähiger Verlust auf den 31. Dezember 1996 festgestellt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

11 II. Soweit der Rechtsstreit die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes betrifft, wird die Revision mit der Maßgabe zurückgewiesen, dass die Klage unzulässig war (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision begründet und 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 FGO). Anhand der bisher getroffenen Feststellungen kann nicht abschließend entschieden werden, ob der von der Klägerin erzielte Gewinn insgesamt der Gewerbesteuer unterliegt.

12 1. Das FG hat die Klage auf Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 im Ergebnis zu Recht abgewiesen. Die Klage ist insoweit aber nicht unbegründet, sondern bereits unzulässig.

13 Eine Verpflichtungsklage ist nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch die Ablehnung des begehrten Verwaltungsakts in seinen Rechten verletzt zu sein (§ 40 Abs. 2 FGO). Beinhaltet der abgelehnte Verwaltungsakt die Festsetzung oder Feststellung eines Betrags, muss der Kläger vortragen, in Höhe welchen Betrags er die Festsetzung oder Feststellung begehrt.

14 Die Klägerin hat lediglich beantragt, "einen" vortragsfähigen Gewerbeverlust festzustellen, die Höhe des festzustellenden Betrags aber nicht angegeben. Damit hat sie ihr Klagebegehren nicht hinreichend substantiiert, so dass die Klage insoweit durch Prozessurteil hätte abgewiesen werden müssen. Ob die Klägerin angesichts der Einstellung des Betriebs im Jahr 1996 überhaupt in ausreichender Weise ein Rechtsschutzinteresse an der Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1996 geltend gemacht hat, bedarf

deshalb keiner Erörterung mehr. Hat das FG die Klage durch Sachurteil abgewiesen, obwohl wegen fehlender Sachurteilsvoraussetzungen ein Prozessurteil hätte ergehen müssen, ist die Revision mit der Maßgabe zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig war (vgl. BFH-Urteil vom 10. Januar 2007 I R 75/05, BFH/NV 2007, 1506, m.w.N.).

15 2. a) Gemäß § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) ist Gewerbeertrag grundsätzlich der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH folgt aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer für solche Gewerbebetriebe, deren Tätigkeit nicht nach § 2 Abs. 2 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, dass nur der auf den laufenden Betrieb entfallende, durch eigene gewerbliche Leistungen entstandene Gewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Nicht zu berücksichtigen sind daher u.a. Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind. Diese Gewinne entsprechen den nach § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG 1996) einem ermäßigten Einkommensteuertarif unterliegenden außerordentlichen Einkünften (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 32, und vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289, unter II.2. der Gründe).

16 b) Die nicht unter § 2 Abs. 2 GewStG fallende Klägerin hat ihren Betrieb im Jahr 1996 aufgegeben und kann in diesem Zusammenhang Gewinne erzielt haben, die nicht dem laufenden Betrieb zuzuordnen sind und deshalb nicht der Gewerbesteuer unterliegen. 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.

17 c) Der Senat kann anhand der bisher getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob und ggf. in welcher Höhe ein nicht der Gewerbesteuer unterliegender Gewinn im Zusammenhang mit der Aufgabe des Betriebs erzielt worden ist.

18 aa) Gewinn aus der Aufgabe eines Betriebs ist nach § 16 Abs. 3 Sätze 3 und 4 i.V.m. Abs. 2 EStG 1996 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).

19 (1) Nach ständiger Rechtsprechung geht allerdings nicht jeder Gewinn aus der Veräußerung von Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe in den 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.).

20 (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 begünstigten 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 in 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).

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

22 (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 Aufgabegewinn einzubeziehen.

23 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.

24 (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.

25 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.

26 cc) Ob und ggf. in welcher Höhe die Einkünfte, soweit sie über den Gewinn aus dem Verkauf des Flugzeugs hinausgehen, Bestandteil eines Aufgabegewinns sind und damit nicht der Gewerbesteuer unterliegen, 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 der vom FA in den Gewerbeertrag einbezogene Gewinn der Klägerin ist. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, die noch erforderlichen Feststellungen zu treffen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de