# Beschluss vom 05. November 2013, IV B 108/13

**Aufnahme eines wegen Eröffnung des Insolvenzverfahrens unterbrochenen Nichtzulassungsbeschwerdeverfahrens durch den Beschwerdegegner - Entscheidung über die Nichtzulassungsbeschwerde durch den BFH - Beachtung der Zweistufigkeit des gewerbesteuerlichen Verfahrens im Insolvenzfeststellungsverfahren - Feststellungsinteresse des Finanzamts - Kein Neubeginn der bereits abgelaufenen Beschwerdebegründungsfrist bei Verfahrensunterbrechung - Betriebsausgabenabzug bei Ausgaben für eine Feier zur Grundsteinlegung**

BFH IV. Senat

ZPO § 240 Abs 1 S 1, ZPO § 250, InsO § 80 Abs 1, InsO § 179 Abs 1, InsO § 179 Abs 2, InsO § 180 Abs 2, InsO § 185, InsO § 189 Abs 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 116 Abs 7 S 1, FGO § 116 Abs 5 S 3, FGO § 118 Abs 2, FGO § 155, AO § 157 Abs 2, AO § 163, GewStG § 10a, FGO § 116 Abs 3 S 1, EStG § 4 Abs 4, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, AO § 179 Abs 1, GewStG § 14 S 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 13. Dezember 2010, Az: 6 K 2428/04 B

## Leitsätze

1. NV: Das wegen Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Beschwerdeführers unterbrochene Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren kann auch dann durch den Beschwerdegegner (hier: Finanzamt) aufgenommen werden, wenn der Insolvenzverwalter der Tabellenanmeldung widersprochen hat .

2. NV: Hat die Nichtzulassungsbeschwerde im aufgenommenen Verfahren keinen Erfolg, kann der BFH feststellen, dass ein Insolvenzgläubigerrecht besteht bzw. der Grundlagenbescheid, der der bestrittenen Steuerforderung zu Grunde liegt, in der Fassung des FG-Urteils rechtmäßig ist .

## Tatbestand

1 A. Mitte 1995 beteiligte sich die X-GmbH (Insolvenzschuldnerin) --neben einigen Kommanditisten-- als GmbH-Komplementärin an der A-GmbH & Co. KG (im Folgenden: A-KG). Unternehmensgegenstand der A-KG war der Erwerb von Grundstücken und deren Bebauung mit einem mehrgeschossigen Gebäude.

2 Im Juni 1998 traten --mit Ausnahme einer Kommanditistin-- alle Kommanditisten gegen Leistung einer Abfindung aus der A-KG aus, an der danach neben der verbliebenen Kommanditistin nur noch die Insolvenzschuldnerin beteiligt war. Mit Wirkung zum 30. Juni 2004 übertrug die verbliebene Kommanditistin ihren Gesellschaftsanteil an der A-KG auf die Insolvenzschuldnerin.

3 Eine im Jahr 2003 für die Besteuerungszeiträume 1996 bis 1998 durchgeführte Außenprüfung behandelte die mit der Grundsteinlegung für das zu errichtende Gebäude in Zusammenhang stehenden Ausgaben nicht als sofort abzugsfähige Betriebsausgaben, sondern als aktivierungspflichtige Herstellungskosten und stellte daraufhin einen entsprechend niedrigeren Verlustvortrag gemäß § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) für 1997 fest. Zudem sah der Prüfer die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels bei der A-KG als erfüllt an, weshalb er den Austritt der Kommanditisten als Aufgabe der Mitunternehmeranteile (gegen Abfindungszahlung) und den daraus resultierenden Gewinn nicht als tarifbegünstigten Aufgabegewinn, sondern als laufenden Gewinn für 1998 qualifizierte und den Vorgang als gewerbesteuerpflichtig behandelte.

4 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) schloss sich den Feststellungen der Außenprüfung an und änderte am 14. April 2004 u.a. den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997 sowie den Gewerbesteuermessbescheid für 1998.

5 Nach erfolglosen Einspruchsverfahren erhob die Insolvenzschuldnerin Klage wegen der geänderten Bescheide. Das Verfahren wurde beim Finanzgericht (FG) unter dem Aktenzeichen (Az.) 6 K 2428/04 B geführt.

6 Parallel zum Klageverfahren beantragte die Insolvenzschuldnerin am 10. Juni 2005 aus Billigkeitsgründen beim FA eine nach § 163 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 sowie der Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 auf null Euro. Das sich im Februar 2007 an das erfolglose behördliche Verfahren anschließende Klageverfahren wurde unter Az. 6 K 6055/07 geführt.

7 Durch Beschluss vom 18. Mai 2010 verband das FG die beiden Klageverfahren, die fortan unter dem Az. 6 K 2428/04 B geführt wurden.

8 Die Klage hatte nur teilweise Erfolg. Die Revision ließ das FG nicht zu. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1143 veröffentlicht.

9 Am 14. Februar 2011 hat die Insolvenzschuldnerin fristgerecht Beschwerde wegen Nichtzulassung der Revision unter dem Az. IV B 23/11 eingelegt.

10 Im Schriftsatz zur Begründung der Beschwerde vom 14. März 2011 hat sie die Zulassung der Revision ausdrücklich (nur) wegen der Streitpunkte Nr. 1 (betrifft: Gewinnfeststellung 1997 und Gewerbeverlust 1997), Nr. 3 (betrifft: Gewinnfeststellung 1998 und Gewerbesteuermessbetrag 1998) und Nr. 8 (betrifft: abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 sowie der Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 aus Billigkeitsgründen) des FG-Urteils begehrt.

11 Während jenes Rechtsstreits wurde durch Beschluss des Amtsgerichts Y vom ... August 2011 das Regelinsolvenzverfahren über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin eröffnet und der Kläger und Beschwerdeführer (Insolvenzverwalter) zum Insolvenzverwalter bestellt.

12 Das FA meldete Ende 2011 eine --nicht beglichene-- Gewerbesteuerforderung für 1998 in Höhe von ... € sowie Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 in Höhe von ... € zur Insolvenztabelle an, die im Prüfungstermin am 1. Dezember 2011 (nur) vom Insolvenzverwalter bestritten wurden.

13 Der Insolvenzverwalter gab --trotz Nachfrage-- keine Erklärung über die Aufnahme oder die Nichtaufnahme des (unterbrochenen) Rechtsstreits ab. Das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren (Az. IV B 23/11) wurde daraufhin am 25. September 2012 in den Registern des Bundesfinanzhofs (BFH) gelöscht.

14 Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2012 --dem Prozessbevollmächtigten des Insolvenzverwalters am 11. Januar 2013 zugestellt-- hat das FA den Rechtsstreit aufgenommen. Das aufgenommene Verfahren erhielt das Az. IV B 119/12. Durch Beschluss vom 5. November 2013 IV B 119/12 hat der Senat das Verfahren wegen gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997, Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 sowie abweichender Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 nebst Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 abgetrennt (neues Az. IV B 108/13).

15 In diesem abgetrennten Verfahren beantragt das FA sinngemäß,
festzustellen, dass die den im Insolvenzverfahren zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen zu Grunde liegenden Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 und die Ablehnung der abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen wegen Gewerbesteuermessbetrags 1998 und Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 in der Fassung des Urteils der Vorinstanz rechtmäßig sind.

## Entscheidungsgründe

16 B. Es ist festzustellen, dass die den zur Insolvenztabelle angemeldeten Steuerforderungen zu Grunde liegenden Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997, die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 und die Ablehnung der abweichenden Festsetzung aus Billigkeitsgründen wegen Gewerbesteuermessbetrags 1998 und Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 in der Fassung des vorinstanzlichen Urteils rechtmäßig sind. Der Antrag des FA ist zulässig (B.I.). Er hat auch in der Sache Erfolg, weil die Beschwerde --soweit sie die in dem abgetrennten Verfahren zu entscheidenden Streitpunkte betrifft-- unbegründet ist (B.II.).

17 I. Der Antrag des FA ist zulässig.

18 1. Durch Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin wurde das

Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 240 Satz 1 der Zivilprozessordnung (ZPO) unterbrochen. Beschwerdegegenstand dieses (abgetrennten) Beschwerdeverfahrens sind die Feststellung des Gewerbeverlustes 1997 und die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 nebst Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 auch unter Berücksichtigung der beantragten abweichenden Festsetzung nach § 163 AO. Eine Entscheidung darüber betrifft die Insolvenzmasse. Zwar handelt es sich bei dem Gewerbesteuermessbescheid und dem Verlustfeststellungsbescheid nach § 10a GewStG um sog. Grundlagenbescheide, die keinen unmittelbaren Anspruch des FA begründen, sondern ausschließlich Besteuerungsgrundlagen feststellen bzw. festsetzen. Wegen der damit einhergehenden präjudiziellen Wirkung auf die späteren Folgebescheide (Gewerbesteuerbescheid) wird aber auch das finanzgerichtliche Verfahren wegen der Grundlagenbescheide unterbrochen (vgl. BFH-Urteile vom 2. Juli 1997 I R 11/97, BFHE 183, 365, BStBl II 1998, 428; vom 18. Dezember 2002 I R 33/01, BFHE 201, 392, BStBl II 2003, 630, unter II.2.b). Im Streitfall wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der Insolvenzschuldnerin (ursprüngliche Beteiligte des Beschwerdeverfahrens) eröffnet, die als Sonderrechtsnachfolgerin der A-KG Schuldnerin der Gewerbesteuer geworden ist. Grundsätzlich bleibt eine Personengesellschaft (hier: A-KG) zwar solange bestehen und damit auch Schuldnerin der Gewerbesteuer, bis alle gemeinschaftlichen Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und dem FA beseitigt sind (vgl. BFH-Beschluss vom 6. Mai 1998 IV B 108/97, BFH/NV 1999, 146, unter 2.a, m.w.N.). Dies gilt allerdings dann nicht, wenn die Gesellschaft --wie im Streitfall-- ohne Liquidation vollbeendet wird, weil der vorletzte Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheidet (hier: die letztverbliebene Kommanditistin mit Wirkung zum 30. Juni 2004) und der Betrieb durch den letzten Gesellschafter (hier: die Insolvenzschuldnerin und Komplementärin) fortgeführt wird (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799, unter II.1., m.w.N.).

**19** 2. Das FA hat das unterbrochene Verfahren über die Nichtzulassungsbeschwerde durch Zustellung des Aufnahmeschriftsatzes an den Prozessbevollmächtigten des Insolvenzverwalters wirksam aufgenommen (§ 250 ZPO).

**20** a) Den Antrag des FA versteht der Senat dahingehend, dass es die Feststellung begehrt, dass die den zur Tabelle angemeldeten Steuerforderungen zu Grunde liegenden Grundlagenbescheide --soweit sie Gegenstand dieses Verfahrens sind-- rechtmäßig sind. Zwar hat das FA wörtlich die Feststellung der bestrittenen Steuerforderungen zur Insolvenztabelle beantragt. Gleichwohl kommt durch die Bezugnahme auf das anhängige Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren zum Ausdruck, dass die Grundlagenbescheide (und nicht die Folgebescheide) Gegenstand des Aufnahmeantrags sein sollen.

**21** b) Der unterbrochene Rechtsstreit kann auch im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren aufgenommen werden (BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2003 II B 31/00, BFHE 204, 35, BStBl II 2004, 237).

**22** aa) Ein anhängiger Rechtsstreit wegen einer zur Insolvenztabelle bestrittenen (Steuer-)Forderung oder damit in Zusammenhang stehender Besteuerungsgrundlagen ist nach § 180 Abs. 2 der Insolvenzordnung (InsO) vorrangig vor einer Neuklage durch Aufnahme des unterbrochenen Rechtsstreits zu verfolgen (Uhlenbruck, Insolvenzordnung, 13. Aufl., § 180 Rz 20; Depré in Heidelberger Kommentar, InsO, 6. Aufl., § 180 Rz 3). Während die Aufnahme im Klage- oder Revisionsverfahren mit dem Ziel einhergeht, entweder den Widerspruch für begründet zu erklären oder die bestrittene Forderung zur Insolvenztabelle festzustellen, muss bei einer Aufnahme des Rechtsstreits im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren dessen Verfahrensziel Beachtung finden. Das Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren ist allein darauf gerichtet, die Zugangsschranke (Nichtzulassung der Revision) zur Revisionsinstanz zu beseitigen (Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 116 Rz 3). Dies führt bei Stattgabe der Beschwerde im aufgenommenen Verfahren dazu, dass sich das Beschwerdeverfahren im Revisionsverfahren fortsetzt (§ 116 Abs. 7 Satz 1 FGO) und eine Feststellung über die Forderung oder die Besteuerungsgrundlage (s. im Folgenden unter bb) erst in dem als Insolvenzfeststellungsverfahren fortgesetzten Revisionsverfahren getroffen werden kann. Nur soweit die Beschwerde keinen Erfolg hat und das Urteil des FG dadurch rechtskräftig wird (§ 116 Abs. 5 Satz 3 FGO), kann der BFH im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren feststellen, dass ein Insolvenzgläubigerrecht besteht bzw. der Grundlagenbescheid, der der bestrittenen Steuerforderung zu Grunde liegt, nach Maßgabe des FG-Urteils rechtmäßig ist.

**23** bb) Nachdem das FA den Rechtsstreit aufgenommen hat, hat es der kraft Gesetzes veränderten Prozesssituation zu Recht durch Umstellung seines Antrags auf Feststellung der Rechtmäßigkeit der streitgegenständlichen Bescheide Rechnung getragen. Sind Gegenstand eines aufgenommenen Rechtsstreits nämlich Grundlagenbescheide, ist zu berücksichtigen, dass nicht die bestrittene Steuerforderung zur Insolvenztabelle festgestellt werden kann, sondern

ausschließlich die Rechtmäßigkeit der den bestrittenen Steuerforderungen zu Grunde liegenden Grundlagenbescheide nach Maßgabe des FG-Urteils.

24 c) Das FA war auch zur Aufnahme des unterbrochenen Beschwerdeverfahrens gegenüber dem Insolvenzverwalter nach § 179 Abs. 1 i.V.m. § 180 Abs. 2 InsO befugt.

25 aa) Obgleich die gesondert festgestellten Besteuerungsgrundlagen --im Streitfall-- durch Steuerbescheid tituliert sind und deshalb dem die Forderung bestreitenden Insolvenzverwalter die Verfolgung seines Widerspruchs durch Aufnahme des Passivprozesses nach §§ 179 Abs. 2, 180 Abs. 2 InsO oblag, war auch das FA gemäß § 179 Abs. 1, § 180 Abs. 2, § 185 Sätze 1 und 2 InsO, § 240 Satz 1 ZPO und § 155 FGO zur Aufnahme des unterbrochenen Beschwerdeverfahrens befugt (vgl. BFH-Urteil vom 15. November 2011 I R 96/10, BFH/NV 2012, 991, unter B.I.1., m.w.N.; Uhlenbruck, a.a.O., § 179 Rz 27).

26 bb) Die Aufnahme des Rechtsstreits durch das FA wird nicht dadurch unzulässig, dass der Rechtsstreit wegen Gewerbesteuermessbetrags 1998 bzw. wegen Feststellung des Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 1997 rechtshängig ist. Diese Grundlagenbescheide begründen zwar unmittelbar keine Forderungen i.S. des § 180 Abs. 2, § 179 Abs. 1 und 2 InsO, weil sie nur gesondert Besteuerungsgrundlagen feststellen bzw. festsetzen (§ 157 Abs. 2 AO) und insoweit für die spätere Gewerbesteuerfestsetzung lediglich dienende Funktion haben. Zur Tabelle angemeldet werden kann nur die Gewerbesteuerschuld der insolventen Person. Gleichwohl muss auch im Insolvenzfeststellungsverfahren dem zweistufigen Verfahren im Gewerbesteuerrecht (Grundlagenbescheid: Gewerbesteuermessbescheid bzw. Verlustfeststellungsbescheid nach § 10a GewStG; Folgebescheid: Gewerbesteuerbescheid) Rechnung getragen werden, weshalb auch bei einem Passivprozess nach § 180 Abs. 2 InsO das Feststellungsverfahren mit der Maßgabe aufzunehmen ist, dass das für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags zuständige FA beteiligt bleibt (Leipold, Deutsche Steuer-Zeitung 2012, 103, 114 f.). Die Zulässigkeit der Aufnahme des Verfahrens wegen Feststellung des Gewerbeverlustes nach § 10a GewStG auf den 31. Dezember 1997 ergibt sich daraus, dass der Verlustvortrag Auswirkungen auf den Gewerbesteuermessbetrag 1998 hat.

27 cc) Die Voraussetzungen zur Aufnahme des Passivprozesses nach § 180 Abs. 2 InsO sind erfüllt. Im Zeitpunkt der Eröffnung des Insolvenzverfahrens lagen bereits angefochtene Steuerbescheide zu den vom FA angemeldeten und vom Insolvenzverwalter im Prüftermin (1. Dezember 2011) bestrittenen Steuerforderungen vor, so dass nach § 180 Abs. 2 i.V.m. § 185 Satz 2 InsO die Feststellung der Forderung durch Aufnahme des durch die Insolvenzeröffnung unterbrochenen Rechtsstreits über die Nichtzulassungsbeschwerde gegenüber dem Insolvenzverwalter zu betreiben war.

28 dd) Die vormalige Löschung des Verfahrens in den Registern des BFH hinderte die Fortsetzung des Verfahrens nicht (BFH-Beschluss vom 19. April 2005 IV B 181/03, BFH/NV 2005, 1360, unter 2., m.w.N.).

29 d) Der Insolvenzverwalter ist im aufgenommenen Rechtsstreit --auch ohne Prozesserklärungen-- aufgrund seines Rechts, die Insolvenzmasse zu verwalten und hierüber zu verfügen (§ 80 Abs. 1 InsO), an dem anhängigen Beschwerdeverfahren Kraft Amtes beteiligt (BFH-Urteil vom 7. März 2006 VII R 11/05, BFHE 212, 11, BStBl II 2006, 573, unter II.4.; BFH-Beschluss vom 10. November 2010 IV B 11/09, BFH/NV 2011, 649, unter II.1.). Der bestreitende Insolvenzverwalter tritt in die Beteiligtenrolle der Insolvenzschuldnerin ein (Uhlenbruck, a.a.O., § 180 Rz 22, m.w.N.).

30 e) Das für die Zulässigkeit der Feststellungsklage erforderliche (insolvenzspezifische) Feststellungsinteresse des FA liegt vor, nachdem der Insolvenzverwalter der zur Insolvenztabelle angemeldeten und eingetragenen (titulierten) Gewerbesteuerforderung nebst Zinsen im Prüfungstermin widersprochen hatte und das Insolvenzverfahren noch nicht abgeschlossen ist. Das allgemeine Feststellungsinteresse des FA, den diesbezüglichen Widerspruch zu beseitigen, um an der Verteilung teilnehmen zu können (§ 189 Abs. 1 InsO), genügt selbst dann, wenn voraussichtlich keine Quote zu erwarten ist (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17. Juli 2008 IX ZR 126/07, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und Insolvenzpraxis 2008, 1744, unter 2.b).

31 II. Der Feststellungsantrag des FA ist auch begründet. Die Nichtzulassungsbeschwerde hat keinen Erfolg. Sie ist teils unzulässig und teils unbegründet, so dass sie insgesamt als unbegründet zurückzuweisen wäre (BFH-Beschluss vom 18. Oktober 2010 VI B 91/10, BFH/NV 2011, 280, m.w.N.).

32 1. Die Unterbrechung des Verfahrens bewirkt nicht, dass die zweimonatige Beschwerdebegründungsfrist (§ 116 Abs. 3 Satz 1 FGO), die mit Ablauf des 14. März 2011 endete und somit zum Zeitpunkt der Insolvenzeröffnung

bereits abgelaufen war, wieder zu laufen beginnt. Insoweit muss sich der Insolvenzverwalter an den bisherigen Darlegungen durch den vormaligen Prozessbevollmächtigten der Insolvenzschuldnerin festhalten lassen. Nachdem der Insolvenzverwalter die geltend gemachten Zulassungsgründe weder ergänzt noch insolvenzspezifische Einwendungen vorgebracht hat, konnte der erkennende Senat auf der Grundlage der bisherigen Darlegungen entscheiden.

**33** 2. Die Voraussetzungen der Zulassung der Revision zur Fortbildung des Rechts nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO liegen in Bezug auf die zu Streitpunkt Nr. 1 und Nr. 3 --Qualifizierung der Ausgaben der Grundsteinlegung und Qualifizierung der Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel wegen unbedingter Veräußerungsabsicht-- formulierten Rechtsfragen nicht vor.

**34** a) Der Zulassungsgrund der Rechtsfortbildung stellt einen Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO dar. In beiden Fällen muss es sich deshalb um eine klärungsbedürftige abstrakte Rechtsfrage handeln, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 21. April 2010 IV B 32/09, BFH/NV 2010, 1469, m.w.N.). Eine Rechtsfrage ist u.a. dann nicht klärungsbedürftig, wenn sich ihre Beantwortung ohne Weiteres aus dem Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes ergibt oder sie offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 12. April 2007 IV B 56/05, BFH/NV 2007, 1311, m.w.N.).

**35** b) Nach diesen Maßstäben ist im Hinblick auf den Streitpunkt Nr. 1 die Rechtsfrage, ob die mit dem Gebäude in Zusammenhang stehenden Ausgaben für die Feier zur Grundsteinlegung als Herstellungskosten für das Gebäude oder als sofort abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln sind, jedenfalls nicht klärungsbedürftig. Unabhängig davon, dass in der Beschwerdebegründung nicht dargelegt wird, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist (vgl. zum entsprechenden Darlegungserfordernis z.B. BFH-Beschluss vom 24. April 2013 X B 179/12, BFH/NV 2013, 1229, unter 1.a, m.w.N.), ist sie offensichtlich so zu beantworten, wie es das FG getan hat. Es ist nicht ersichtlich, warum die Ausgaben zur Feier der Grundsteinlegung anders zu qualifizieren sein sollten als die Ausgaben anlässlich eines Richtfestes (vgl. dazu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 1/89, BFHE 160, 466, BStBl II 1990, 830, unter C.III.1.c aa). Das Beschwerdevorbringen erschöpft sich letztlich in der Behauptung, das FG habe den Rechtsstreit fehlerhaft entschieden. Damit kann jedoch die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (z.B. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2011 IV B 139/10, BFH/NV 2012, 263).

**36** c) Die im Zusammenhang mit dem Streitpunkt Nr. 3 (unbedingte Veräußerungsabsicht bei Veräußerung nur eines Objekts) aufgeworfenen Rechtsfragen "zu den Indizien einer unbedingten Veräußerungsabsicht und dem Gewicht dieser Indizien" bzw. "welche Anforderungen an den 'zweifelsfreien' Nachweis einer unbedingten Veräußerungsabsicht zu stellen sind" sind weder klärungsfähig noch klärungsbedürftig.

**37** An der Klärungsfähigkeit fehlt es, weil zur Überzeugung des FG feststand, dass die A-KG in unbedingter Veräußerungsabsicht gehandelt hatte, weshalb es auf die indiziell wirkende Drei-Objekt-Grenze zur Qualifizierung der Tätigkeit als gewerblicher Grundstückshandel nicht ankam. Dabei hat das FG seinem Urteil die der höchstrichterlichen Rechtsprechung entnommenen Rechtsgrundsätze zur unbedingten Veräußerungsabsicht zu Grunde gelegt (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, unter C.II.2.; BFH-Urteil vom 17. Dezember 2008 IV R 77/06, BFHE 224, 233, BStBl II 2009, 791, unter II.2.c aa bbb, m.w.N.) und den konkreten Einzelfall unter Berücksichtigung der Gesamtumstände gewürdigt. An diese --nicht mit Verfahrensrügen angegriffene und auch ersichtlich nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßende-- tatsächliche Würdigung des FG wäre der BFH in einem sich anschließenden Revisionsverfahren nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 18. September 2007 IV B 87/06, BFH/NV 2008, 105, unter II.1.a).

**38** Mit ihren Rechtsfragen rügt die Beschwerde im Ergebnis eine vermeintlich unrichtige Anwendung der in der höchstrichterlichen Rechtsprechung herausgearbeiteten Rechtsgrundsätze auf den im Streitfall gegebenen Sachverhalt und lässt dabei außer Acht, dass die Anwendung dieser Grundsätze notwendigerweise eine tatrichterliche Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalles erfordert. Mit der Rüge einer vermeintlich unzutreffenden Rechtsanwendung durch das FG kann die Zulassung der Revision jedoch nicht erreicht werden.

**39** 3. Die Beschwerde ist in Zusammenhang mit dem Streitpunkt Nr. 8 --Antrag nach § 163 Satz 1 AO, den Gewerbesteuermessbetrag 1998 nebst Zinsen zur Gewerbesteuer 1998 abweichend auf null Euro festzusetzen-- unzulässig, weil ihre Begründung nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entspricht. Es ist nicht substantiiert dargelegt, dass die Fortbildung des Rechts eine Entscheidung des BFH erfordert.

40 a) Die Darlegung des Zulassungsgrundes der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) verlangt substantiierte Ausführungen zur Klärungsbedürftigkeit einer hinreichend bestimmten Rechtsfrage, die im konkreten Streitfall voraussichtlich klärbar ist und deren Beurteilung zweifelhaft oder umstritten ist. Hierzu ist die Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des BFH und den Äußerungen im Schrifttum erforderlich. Insbesondere sind Ausführungen erforderlich, aus denen sich ergibt, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Beantwortung der Rechtsfrage zweifelhaft und umstritten ist. Liegt zu der herausgestellten Rechtsfrage bereits höchstrichterliche Rechtsprechung vor, so gehört zu der Darlegung der Klärungsbedürftigkeit eine fundierte Stellungnahme dazu, weshalb diese Rechtsprechung noch nicht zu einer hinreichenden Klärung geführt habe oder aufgrund welcher neuen Entwicklung sie nunmehr erneut in Frage gestellt werden müsse (z.B. BFH-Beschluss vom 22. März 2012 IV B 97/11, BFH/NV 2012, 1159, unter 3., m.w.N.).

41 b) Diesen Erfordernissen genügt die Beschwerdebegründung nicht. Soweit darin ausgeführt wird, der Streitfall werfe "die zweifelhafte Rechtsfrage auf, ob --unter der Voraussetzung, dass die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten ist-- ein Steuerpflichtiger einen Anspruch auf Beachtung der Übergangsregelung unter Tz. 36 des BMF-Schreibens vom 24. Februar 2004 (BStBl I 2004, 286) hat, auch wenn er ein Großobjekt im Sinne der Tz. 29 dieses BMF-Schreibens veräußert hat", setzt sich die Beschwerdebegründung weder inhaltlich mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10. Dezember 2001 GrS 1/98 (BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291) und den von ihm zitierten Fundstellen im Schrifttum noch generell mit den dazu bisher ergangenen Entscheidungen des BFH (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2010 X R 41/08, BFH/NV 2011, 245, unter II.8., und BFH-Beschluss vom 15. September 2006 IV B 96/05, BFH/NV 2007, 30) auseinander. Im Kern wird lediglich eine (vermeintlich) unrichtige Anwendung der Verwaltungsanweisung durch das FG gerügt. Damit kann aber die Zulassung der Revision nicht erreicht werden (BFH-Beschluss in BFH/NV 2012, 1159, m.w.N.).

42 4. Der in Bezug auf den Streitpunkt Nr. 3 --Einbeziehung der an die Schwesterpersonengesellschaft veräußerten Grundstücke als Zählobjekte bei Beurteilung der Drei-Objekt-Grenze-- dargelegte Zulassungsgrund der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) liegt ebenfalls nicht vor.

43 a) Eine Divergenz ist anzunehmen, wenn das FG mit einem das angegriffene Urteil tragenden und entscheidungserheblichen Rechtssatz von einem ebensolchen Rechtssatz in einer anderen Gerichtsentscheidung abgewichen ist. Das angefochtene Urteil und die vorgebliche Divergenzentscheidung müssen dabei dieselbe Rechtsfrage betreffen und zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sein (z.B. BFH-Beschluss vom 11. Januar 2012 IV B 142/10, BFH/NV 2012, 784, unter 2.b, m.w.N.).

44 b) Diese Voraussetzungen sind im Streitfall nicht gegeben. Eine Abweichung des FG von den BFH-Urteilen vom 13. August 2002 VIII R 14/99 (BFHE 199, 551, BStBl II 2002, 811, unter 1.b bb) und vom 18. August 2009 X R 25/06 (BFHE 226, 77, BStBl II 2009, 965, unter II.2.c aa), wonach unter Heranziehung der sog. Drei-Objekt-Grenze zur Abgrenzung des gewerblichen Grundstückshandels von der privaten Vermögensverwaltung solche Objekte unberücksichtigt bleiben, die ohne Gewinnerzielungsabsicht zum Selbstkostenpreis oder einem darunter liegenden Betrag verkauft werden, liegt schon deshalb nicht vor, weil das FG diesen Grundsatz seiner Entscheidung (vgl. Seite 32 f. des Urteils) zu Grunde gelegt hat.

45 c) Mit dem Vortrag, das FG weiche von diesem Rechtssatz ab, weil es davon ausgehe, dass die A-KG Gewinnerzielungsabsicht hinsichtlich der Veräußerung der drei Grundstücke an die beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft gehabt habe, obwohl die Veräußerung zum Selbstkostenpreis (oder darunter) erfolgte, zeigt die Beschwerdebegründung keine Abweichung im Grundsätzlichen, sondern allenfalls eine Abweichung in der Subsumtion des Einzelfalles auf, die nicht zur Zulassung der Revision führen kann (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2005 X B 17/05, BFH/NV 2006, 761, unter II.6.). Das FG hat seine Überzeugungsbildung zur Gewinnerzielungsabsicht nämlich auf die nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher den BFH nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Tatsachenfeststellungen gestützt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de