Urteil vom 19. Januar 2023, IV R 5/19

Keine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und einer aus den Miterben gebildeten GbR

ECLI:DE:BFH:2023:U.190123.IVR5.19.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 15 Abs 4 S 3, EStG § 15 Abs 4 S 4, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 41 Abs 1 S 1, BGB § 125 S 1, BGB § 311b Abs 1, BGB § 705, BGB § 2032 Abs 1, BGB § 2033 Abs 2, BGB § 2040 Abs 1, EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 1, EStG § 15 Abs 4 S 3, EStG § 15 Abs 4 S 4

vorgehend FG Köln, 18. Dezember 2018, Az: 8 K 3086/16

Leitsätze

1. Im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind eine Erbengemeinschaft und eine aus den Miterben gebildete GbR als jeweils selbständige Feststellungssubjekte zu behandeln. Bestehen beide Feststellungssubjekte fort, ist für jedes ein eigenständiges Feststellungsverfahren durchzuführen.

2. Ein identitätswahrender Formwechsel einer Erbengemeinschaft in eine GbR ist nach dem UmwG nicht möglich.

3. Der Grundsatz, dass eine Erbengemeinschaft nebeneinander Gewinn- und Überschusseinkünfte erzielen kann, gilt nicht mehr, wenn diese in eine GbR als "andere Personengesellschaft" i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG überführt wird.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 18.12.2018 - 8 K 3086/16 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

A.

1 Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung von Einnahmen (2008) bzw. Aufwendungen (2009 bis 2012) aus einem Swap-Geschäft in den Streitjahren (2008 bis 2012).

2 Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist die X und Y GbR Grundstücksgemeinschaft. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) soll diese aus einer Erbengemeinschaft hervorgegangen sein. Die Gesellschafter der Klägerin, A, B und C, sind Geschwister. Sie erbten zum 01.03.2005 diversen Grundbesitz, u.a. ein Grundstück, auf dem die D-GmbH ihr Hotel betreibt, das Grundstück E-Straße 116 in F-Stadt sowie sämtliche Geschäftsanteile an der D-GmbH. A und C übertrugen ihre Geschäftsanteile an der D-GmbH zum 29.03.2011 auf B. Das FG ist davon ausgegangen, dass zwischen den Beteiligten unstreitig vom Erbanfall bis zu dieser Übertragung eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der D-GmbH bestanden habe. Nach Übertragung aller Geschäftsanteile auf B soll nach den Feststellungen des FG die Klägerin ihr Verpächterwahlrecht ausgeübt haben.

3 Die Geschwister erkundigten sich Ende 2006/Anfang 2007 bei der Sparkasse (S) über die Finanzierung des Erwerbs des Erbbaurechts für das Grundstück G-Straße 1 in F-Stadt und den Umbau des aufstehenden Hauses in behindertengerechte Wohnungen sowie die Finanzierung der Bebauung des ererbten Grundstücks E-Straße 116 mit

einem Mehrfamilienhaus. Hierzu sind in der vom Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) überlassenen Prüferhandakte zwei Angebote der S vom 20.11.2006 und vom 12.01.2007 enthalten. Das Schreiben vom 20.11.2006 beinhaltet unter dem Betreff "Objekt: Kauf ..." ein Angebot über ein Darlehen in Höhe von 370.000 € mit einer Laufzeit von 35 Jahren und einem für zehn Jahre festen Zinssatz von 4,55 %. Das Schreiben vom 12.01.2007 beinhaltet unter dem Betreff "Objekt: Kauf ... und Neubau MFH" ein Angebot über ein Darlehen in Höhe von 1,2 Mio. Schweizer Franken (CHF) mit einer Laufzeit von 35 Jahren und einem für zehn Jahre festen Zinssatz von 3,919 %. Die Angebote nahmen die Geschwister nicht an.

4 Am 29.01.2007 schlossen die Geschwister (bezeichnet als "in GbR") mit der S einen Rahmenvertrag für Finanztermingeschäfte. Aufgrund dieses Rahmenvertrags vereinbarten die Geschwister (wiederum bezeichnet als "in GbR") mit der S am 30.01.2007 einen Zins- und Währungsswap, den die S mit Schreiben vom 31.01.2007 --von A, B und C am 04.02.2007 unterzeichnet-- bestätigte. Die Geschwister verpflichteten sich, an die S jeweils quartalsweise bis zum 28.02.2017 einen festen Zinssatz von 3,8 % auf eine Summe von 1,62 Mio. CHF zu zahlen. Die S verpflichtete sich im Gegenzug, an A, B und C "in GbR" jeweils quartalsweise bis zum 28.02.2017 einen grundsätzlich an der Euribor Interest Settlement Rate für Dreimonatsgelder orientierten variablen Zinssatz auf einen Betrag von 1 Mio. € zu zahlen. Zudem vereinbarten die Vertragsparteien, am 28.02.2017 --also zum Ende der Swap-Laufzeit-- einen Kapitaltausch dergestalt vorzunehmen, dass A, B und C "in GbR" 1,62 Mio. CHF an die S und die S 1 Mio. € an die Geschwister zahlen.

5 Am 31.08.2007 nahmen die Geschwister (bezeichnet als "in Erbengemeinschaft") bei der S ein Darlehen über 750.000 € mit einem an der Euribor Interest Settlement Rate für Dreimonatsgelder orientierten variablen Zinssatz von zunächst 5,291 % auf. Als Laufzeit ist dort der 28.02.2017 vorgedruckt, wobei die 2017 handschriftlich gestrichen und eine 2042 handschriftlich ergänzt ist. In einer Neuausfertigung des Darlehensvertrags vom 17.09.2007 (Datum auf dem Vertrag) bzw. 20.09.2007 (Datum der Unterzeichnung) ist die Laufzeit mit 28.02.2017 aufgeführt und der handschriftliche Zusatz "wegen irrtümlicher handschriftlicher Änderung im Befristungsdatum" wieder herausgenommen. Als Darlehenszweck ist die "Finanzierung des Baus eines Mehrfamilienhauses mit 6 Wohneinheiten und Stellplätzen auf dem Baugrundstück .../E-Straße ..." angegeben.

6 Mit Kauf- und Erbbaurechtsvertrag vom 17.04.2008 erwarben die Geschwister jeweils zu 1/3 das Erbbaurecht an dem Grundstück G-Straße 1.

7 Am 31.10.2009 sowie am 05.08.2010 nahmen die Geschwister (bezeichnet als "in Erbengemeinschaft") zwei weitere Darlehen bei der S über jeweils 125.000 € auf.

8 Die Klägerin erklärte zunächst für 2008 und 2009 Mieteinnahmen aus diversem Grundbesitz und ordnete die unter Abzug von Werbungskosten errechneten Überschüsse teilweise den Einkünften aus Gewerbebetrieb und teilweise den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu. U.a. erklärte sie Überschüsse der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung eines zum 01.01.2008 neu angeschafften Grundstücks G-Straße 1 ("betreutes Wohnen") sowie eines "im Bau befindlichen" Objekts E-Straße 116.

9 Das FA folgte den Erklärungen für 2008 und 2009 zunächst weitgehend und stellte die Besteuerungsgrundlagen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert und einheitlich fest.

10 Aufgrund einer Prüfungsanordnung vom 23.10.2013 führte das FA eine steuerliche Außenprüfung betreffend die Jahre 2008 und 2009 bei der Klägerin durch. Die Prüferin hielt ihre Feststellungen zunächst in ihrem Prüfungsbericht vom 26.11.2014 fest. Hinsichtlich des noch streitigen Zins- und Währungsswaps führte sie in Tz. 2.10 aus, der Zins- und Währungsswap sei als Termingeschäft i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) einzuordnen. Das Swap-Geschäft sei nicht den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzurechnen, da kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen Zins- und Währungsswap und Darlehensvertrag vorliege. Der Darlehensvertrag sei erst sieben Monate nach dem Swap-Geschäft abgeschlossen worden und weder die Beträge noch die Personen stimmten überein (Swap 1 Mio. € "in GbR"/Darlehen 750.000 € "in Erbengemeinschaft"). Sie führte folgende Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG auf:

	2008 €	2009 €
Zinsgutschriften	57.232,92	29.275,13

Zinsbelastungen	50.487,36	40.754,45
	6.745,56	./. 11.479,32
Rücktrag	6.745,56	6.745,56
Verbleibender Betrag		./. 4.733,76

11 Auf der Grundlage einer zwischenzeitlich eingereichten Feststellungserklärung 2010 stellte das FA die während der laufenden Betriebsprüfung geschätzten Besteuerungsgrundlagen 2010 mit Bescheid vom 30.12.2014 geändert fest. Mangels Abgabe von Steuererklärungen stellte das FA die Besteuerungsgrundlagen der Klägerin mit Bescheiden vom 30.12.2014 für die Jahre 2011 und 2012 in geschätzter Höhe und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gesondert und einheitlich fest.

12 Gegen die Feststellungsbescheide für 2010 bis 2012 legte die Klägerin Einspruch ein und reichte im Einspruchsverfahren Feststellungserklärungen für 2011 und 2012 nach. Einnahmen aus den Objekten G-Straße 1 und E-Straße 116 erklärte die Klägerin erstmals für 2011. Aus dem Swap erklärte die Klägerin insgesamt folgende Salden aus Einzahlungen und Auszahlungen:

2010: ./. 34.391,90 €

2011: ./. 31.053,27 €

2012: ./. 35.641,72 €

13 Aufgrund zwischenzeitlichen Schriftverkehrs und des Ergebnisses einer am 24.09.2015 durchgeführten Schlussbesprechung erstellte die Prüferin einen geänderten Prüfungsbericht vom 29.09.2015, der hinsichtlich des Swaps jedoch unverändert blieb. In dem Bericht ordnete die Prüferin die Einkünfte aus dem Objekt E-Straße 116 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (Tz. 2.12 des geänderten Prüfungsberichts) und die Einkünfte aus dem Objekt G-Straße 1 unter Anwendung von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (Abfärbetheorie, Tz. 2.7 des geänderten Prüfungsberichts) den Einkünften aus Gewerbebetrieb zu.

14 Das FA schloss sich den Ausführungen der Prüferin an und erließ mit Datum vom 09.10.2015 geänderte Feststellungsbescheide für 2008 und 2009. Auch hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

15 Im weiteren Verlauf der Einspruchsverfahren erließ das FA mit Datum vom 18.07.2016 geänderte Feststellungsbescheide 2010 bis 2012. Dabei wich es --soweit hier noch relevant-- dahingehend von den Erklärungen ab, dass es die Aufwendungen aus dem Swap-Geschäft --entsprechend den Ausführungen der Prüferin in ihrem Prüfungsbericht vom 26.11.2014 für die Streitjahre 2008 und 2009-- insgesamt den Betriebsausgaben zuordnete und diese gemäß § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG im Ergebnis nicht zum Abzug zuließ.

16 Mit Einspruchsentscheidung vom 25.10.2016 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück und hob die Vorbehalte der Nachprüfung auf. Es vertrat u.a. die Ansicht, das Zins- und Währungsswap-Geschäft sei den gewerblichen Einkünften der Klägerin zuzuordnen und unterliege der Verlustausgleichsbeschränkung des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG, weil es zeitlich und unter Berücksichtigung der vereinbarten Konditionen in keinem Sicherungszusammenhang mit den abgeschlossenen Darlehensverträgen stehe.

17 Die nachfolgende Klage hatte Erfolg. Mit Urteil vom 18.12.2018 - 8 K 3086/16 änderte das FG unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2016 die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2008 und 2009 vom 09.10.2015 und für 2010 bis 2012 vom 18.07.2016 antragsgemäß dahin, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb 2008 auf 40.052,79 € und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wie folgt festgestellt werden: 2008: ./. 11.931 €; 2009: ./. 18.695 €; 2010: ./. 2.307 €; 2011: 22.307 € ; 2012: 17.265 €. Zudem hob das FG die Feststellungen hinsichtlich der positiven Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG für das Streitjahr 2008 sowie hinsichtlich der negativen Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG für die Streitjahre 2009 bis 2012 auf.

18 Zur Begründung führte das FG u.a. aus, das FA sei zwar zu Recht davon ausgegangen, dass die Einkünfte der Klägerin aus dem Objekt E-Straße 116 den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen seien. Bei einer

Erbengemeinschaft beschränke sich die gewerbliche Betätigung der Miterben grundsätzlich auf den zum Nachlass gehörenden Betrieb. Auch wenn die Klägerin mit der Vermietung eines anderen Grundstücks an die D-GmbH aus einer Betriebsaufspaltung bzw. Betriebsverpachtung in sämtlichen Streitjahren auch gewerbliche Einkünfte erzielt habe, habe dies keine Auswirkungen auf die Zuordnung der aus dem Mehrfamilienhaus E-Straße 116 erzielten Einkünfte, denn dieses Grundstück sei nicht Bestandteil des zum Nachlass gehörenden Betriebs der Betriebsaufspaltung gewesen. Die Abfärbetheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG sei im Streitfall nicht anwendbar. Zu Unrecht habe das FA die Einnahmen und Aufwendungen aus dem Zins- und Währungsswap den Einkünften aus Gewerbebetrieb zugeordnet, denn diese seien den aus dem Grundstück E-Straße 116 erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzuordnen, wo sie keiner Abzugsbeschränkung unterlägen. Der Swap sei sowohl subjektiv dazu bestimmt als auch objektiv dazu geeignet gewesen, das Zinsänderungsrisiko aus dem bereits geplanten und am 31.08.2007 aufgenommenen Darlehen in Höhe von 750.000 € abzusichern.

19 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es trägt u.a. vor, die Klägerin habe sich als "X und Y GbR Grundstücksgemeinschaft" bereits 1994 konstituiert und werde beim FA seit 2003 geführt. Seit dieser Zeit seien die Geschwister A, B und C --soweit ersichtlich-- zu gleichen Teilen Gesellschafter der Klägerin. Zum 01.03.2005 hätten die Geschwister ebenfalls zu gleichen Teilen diversen Grundbesitz geerbt. Mit Erbanfall habe die Erbengemeinschaft aus einer Betriebsverpachtung Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Unmittelbar nach Erbanfall, jedenfalls aber ab 2008, hätten die Geschwister sämtliche Einkünfte einheitlich unter der Steuernummer der Klägerin (GbR) erklärt. Zwar sei die Betriebsaufspaltung zum 29.03.2011 beendet worden, gleichwohl erziele die Klägerin weiterhin, jedenfalls aber bis einschließlich 2012, Einkünfte aus Gewerbebetrieb, weil das Verpächterwahlrecht ausgeübt worden sei. Die Einnahmen und Aufwendungen der Klägerin aus dem Zins- und Währungsswap seien den Einkünften aus Gewerbebetrieb zuzuordnen, weil die bestehende Betriebsaufspaltung auf diese gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG abfärbe. Dort unterliege ein Verlust aus dem Swap der Abzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG.

20 Soweit bei einer Erbengemeinschaft die Abfärbewirkung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nur eintrete, wie diese Betriebsvermögen geerbt habe, gelte diese Privilegierung nur, solange sich die Erbengemeinschaft nicht auseinandergesetzt habe. Dies gelte auch, wenn sich eine Erbengemeinschaft faktisch dahingehend auseinandersetze, dass sie auf unbestimmte Zeit das ererbte Vermögen insgesamt (also auch das Privatvermögen) über dasjenige hinaus "verwalte", was zu dessen Erhaltung erforderlich sei. Hierin sei ein gemeinsamer Zweck der Miterben zu erblicken, der über den Zweck der Abwicklung der Erbengemeinschaft hinausgehe und hierdurch zu einer zumindest konkludenten Gründung einer GbR führe, an der die ehemaligen Miterben entsprechend ihrer Erbquote als Gesellschafter beteiligt seien. Das FG sei hingegen fälschlich von einer ungeteilten Erbengemeinschaft ausgegangen. Denn dessen Feststellungen könnten nur dahin verstanden werden, dass die durch den Erbanfall 2005 von Gesetzes wegen entstandene Erbengemeinschaft der Geschwister durch gemeinschaftlichen Willensakt in die vorhandene GbR überführt und insoweit bereits im streitgegenständlichen Zeitraum von 2008 bis 2012 geteilt gewesen sei. Zumindest sei eine Auseinandersetzung faktisch dadurch erfolgt, dass die Geschwister das ererbte Vermögen aus der Erbengemeinschaft (unentgeltlich) in die bestehende Personengesellschaft überführt hätten, um auch das ererbte (Betriebs- und Privat-)Vermögen fortzuführen und mit Gewinnerzielungsabsicht weiter zu verwalten bzw. zu vermehren. Sämtliche Einkünfte der Klägerin würden daher durch die gewerblichen Einkünfte aus der Betriebsaufspaltung --die auch keine gewerbliche Tätigkeit von nur untergeordneter Bedeutung darstelle-- gewerblich "gefärbt".

21 Sei die Tätigkeit der Klägerin gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb anzusehen, greife im Streitfall auch die Abzugsbeschränkung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG, die nur für Verluste aus Termingeschäften gelte, die dem betrieblichen Bereich zuzuordnen seien.

22 Bei dem im Streitfall vorliegenden kombinierten Zins- und Währungsswap handele es sich um ein Termingeschäft i.S. von § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG, welches nicht ausschließlich Sicherungszwecken diene, sondern zusätzlich eine Spekulationskomponente aufweise und deswegen insgesamt der Abzugsbeschränkung unterliege. Zwar möge das Termingeschäft --soweit es die Zinskomponente betreffe-- sowohl subjektiv dazu bestimmt als auch objektiv dazu geeignet gewesen sein, das aufgenommene Darlehen abzusichern, jedoch sei die zusätzliche Aufnahme einer Währungskomponente im Hinblick auf das Vorliegen eines Sicherungsgeschäfts (§ 15 Abs. 4 Satz 4 Alternative 2 EStG) schädlich. Dies zeige auch der Umstand, dass es mit der S zum Streit über eine ordnungsgemäße Beratung hinsichtlich des hohen Wechselkursrisikos gekommen sei. Aus Sicht der S sei es die Absicht der Klägerin gewesen, neben der Absicherung das Zinsgefälle zwischen den Zinsen in der Bundesrepublik Deutschland und den Zinsen in der Schweiz zu nutzen und von einer möglichen Abwertung des Schweizer Franken gegenüber dem Euro zu profitieren.

23 Das FA beantragt,
das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

24 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

25 Sie trägt u.a. vor, soweit das FA angebe, sie --die Klägerin-- habe sich als GbR bereits 1994 konstituiert, handele es sich um neuen Tatsachenvortrag. Ihre Gesellschafter hätten sich nie einen Gesellschaftsvertrag gegeben und sich auch nicht als Gesellschaft gefühlt. Ihr Wille sei allein darauf gerichtet gewesen, das ererbte Unternehmen in geschwisterlicher Verbundenheit im Sinne ihrer Eltern zu verwalten und fortzuführen. Bis heute wickelten sie ihren gesamten geschäftlichen und privaten Zahlungsverkehr über ein einziges Bankkonto ab.

26 Zutreffend sei das FG davon ausgegangen, dass die mit der Vermietung des Objekts E-Straße 116 erzielten Einkünfte solche aus Vermietung und Verpachtung seien. Erstmals mit der Revisionsbegründung bemühe das FA die Rechtsfigur einer (faktischen) Erbauseinandersetzung, um den Sachverhalt dem Anwendungsbereich der Abfärberegelung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu unterwerfen. Eine Erbauseinandersetzung in diesem Sinne habe nicht stattgefunden. Dagegen spreche bereits der Umstand, dass die "Kläger" --sinngemäß die Geschwister-- die Finanzierungsdarlehen für das Objekt E-Straße 116 sämtlich "in Erbengemeinschaft" aufgenommen hätten. Dies zeige, dass sich die Miterben jedenfalls in Ansehung dieses Objekts nicht auseinandergesetzt hätten. Ursprünglich habe die Klägerin ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, weil sie ihre gesamte Tätigkeit als Vermögensverwaltung betrachtet habe. Erstmals mit Schreiben vom 12.10.2004 --also noch vor dem Erbfall im Jahr 2005-- habe das FA die Klägerin im Zusammenhang mit der Feststellung der Einkünfte 2002 und 2003 darauf hingewiesen, dass aufgrund der Vermietung an die D-GmbH eine Betriebsaufspaltung und damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorlägen. Zugleich habe es darauf hingewiesen, dass mit der Vermietung der Wohnungen weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt würden. Als juristische Laien hätten die Gesellschafter der Klägerin keine Veranlassung gesehen, von sich aus getrennte Erklärungen abzugeben oder die Erteilung einer weiteren Steuernummer für die Erbengemeinschaft zu beantragen. Ausgehend davon, dass die Einkünfte aus der Vermietung des Mehrfamilienhauses E-Straße 116 nicht in den Anwendungsbereich der Abfärberegelung fielen, sondern solche aus Vermietung und Verpachtung seien, stelle sich die Frage, ob die Aufwendungen, die der Klägerin durch die Wechselkursänderungen entstanden seien, unter den Werbungskostenbegriff zu subsumieren seien. Dies habe das FG zutreffend bejaht. Ein Veranlassungszusammenhang sei zu bejahen, weil der Zins- und Währungsswap nach den Feststellungen des FG zur Finanzierung des Objekts E-Straße 116 abgeschlossen worden sei. Dem stehe auch nicht entgegen, dass dem Swap mit der in ihm enthaltenen Währungskomponente ein "hochspekulatives Element" beigefügt gewesen sei. Dass sie ein erhebliches Wechselkursrisiko eingingen, sei den Gesellschaftern der Klägerin nicht bewusst gewesen.

27 Zur Begründung ihres gegen den Gerichtsbescheid des Senats vom 29.09.2022 gerichteten Antrags auf mündliche Verhandlung hat die Klägerin vorgetragen, aus den Grundbüchern ergebe sich, dass neben einer vom erkennenden Senat für möglich gehaltenen Erbengemeinschaft auch eine Bruchteilsgemeinschaft bestehe.

Entscheidungsgründe

B.

28 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

29 I. Gegenstand des Verfahrens sind neben den in den angefochtenen Feststellungsbescheiden getroffenen Feststellungen zur Höhe eines laufenden Gesamthandsgewinns 2008 bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb sowie zur Höhe eines Überschusses 2008 bis 2012 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch die Feststellungen, nach denen in den festgestellten gewerblichen Einkünften (positive --2008-- oder negative --2009 bis 2012--) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG enthalten (2008) bzw. nicht enthalten (2009 bis 2012) sind.

30 1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die

Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (z.B. BFH-Urteile vom 01.10.2020 - IV R 4/18, BFHE 271, 154, Rz 25, m.w.N.; vom 29.09.2022 - IV R 18/19, BFHE 278, 273, Rz 14).

31 2. Ob und in welcher Höhe in den gewerblichen Einkünften einer Personengesellschaft --hier einer GbR als "anderer Personengesellschaft" i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (z.B. BFH-Urteil vom 28.09.2017 - IV R 50/15, BFHE 259, 341, BStBl II 2018, 89, Rz 19, m.w.N.)-- (positive oder negative) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG enthalten sind und wie sich diese auf die Gesellschafter verteilen, ist gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO ebenfalls im Verfahren der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu entscheiden. Es handelt sich um eine mit der gesonderten Feststellung der gewerblichen Einkünfte im Zusammenhang stehende Besteuerungsgrundlage. Die Entscheidung über die daran geknüpften Rechtsfolgen --bei Verlusten insbesondere die Versagung des vertikalen Verlustausgleichs-- ist hingegen erst bei den Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter zu treffen (vgl. BFH-Urteil vom 28.04.2016 - IV R 20/13, BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739, Rz 8, m.w.N.). Der erkennende Senat hat in seinem Urteil in BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739 (Rz 8) ausgeführt, dass für den Fall, dass in den gewerblichen Einkünften einer Personengesellschaft (positive oder negative) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG enthalten sind, in dem Feststellungsbescheid zunächst die gewerblichen Einkünfte (einschließlich der Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG) und deren Verteilung auf die einzelnen Gesellschafter als selbständige Besteuerungsgrundlagen festzustellen seien. Daneben seien als weitere selbständige Besteuerungsgrundlagen die in den festgestellten gewerblichen Einkünften enthaltenen (positiven oder negativen) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 EStG und deren Verteilung auf die Gesellschafter gesondert festzustellen. Im Fall von festzustellenden *negativen* Einkünften aus Termingeschäften hat der Senat indes keine Bedenken, die Feststellung der beiden selbständigen Besteuerungsgrundlagen (gewerbliche Einkünfte sowie die darin enthaltenen Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG) auch in der Weise zu treffen, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb *ohne* die *negativen* Einkünfte aus Termingeschäften festgestellt werden und des Weiteren die negativen Einkünfte aus Termingeschäften mit dem Zusatz, dass diese in den zuvor festgestellten gewerblichen Einkünften *nicht* enthalten sind. Denn diese Darstellungsweise spiegelt wider, dass negative Einkünfte aus Termingeschäften nach § 15 Abs. 4 EStG (u.a.) nicht mit anderen (positiven) Einkünften aus Gewerbebetrieb ausgeglichen werden dürfen. Zudem werden auch bei einer solchen Darstellung die Besteuerungsgrundlagen rechnerisch nachvollziehbar festgestellt. Soweit dem BFH-Urteil in BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739 (Rz 10) etwas anderes zu entnehmen sein sollte, hält der Senat daran nicht mehr fest. Sowohl der Feststellung der gewerblichen Einkünfte als auch der Feststellung der Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG kommt bindende Wirkung für die nachfolgende Veranlagung des einzelnen Gesellschafters zu (BFH-Urteil in BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739, Rz 8).

32 3. a) Das FA hat für 2008 die gewerblichen Einkünfte der Klägerin (sinngemäß einen laufenden Gesamthandsgewinn) betragsmäßig *einschließlich* positiver Einkünfte aus Termingeschäften festgestellt und darüber hinaus, dass in den gewerblichen Einkünften der Klägerin --genau bezifferte-- positive Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG enthalten sind. Insoweit hat die Klägerin vor dem FG beantragt, die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb um die positiven Einkünfte aus Termingeschäften zu mindern. Damit ist (auch) die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb 2008 als selbständige Feststellung angefochten.

33 b) Für die anderen Streitjahre hat das FA gewerbliche Einkünfte der Klägerin betragsmäßig *ohne* negative Einkünfte aus Termingeschäften festgestellt und darüber hinaus, dass in den gewerblichen Einkünften der Klägerin --jeweils genau bezifferte-- negative Einkünfte aus Termingeschäften *nicht* enthalten sind. Der erkennende Senat ist in seinem Urteil in BFHE 253, 260, BStBl II 2016, 739 (Rz 10 f.) in einer solchen Situation davon ausgegangen, dass nicht die Höhe der gewerblichen Einkünfte angefochten sei, weil von der Feststellung gewerblicher Einkünfte der Höhe nach (richtigerweise) *einschließlich* der darin enthaltenen negativen Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 Satz 3 EStG auszugehen sei. Ungeachtet der Frage, ob daran nach den vorgenannten Maßstäben festzuhalten ist, greift diese Überlegung im Streitfall schon deshalb nicht, weil vom FA neben Einkünften aus Gewerbebetrieb auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt worden sind und von der Klägerin die Berücksichtigung des streitbefangenen Termingeschäfts betragsmäßig bei letztgenannter Einkunftsart begehrt wird (für 2008 unter gleichzeitiger Minderung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Erhöhung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, für 2009 bis 2012 unter Minderung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung). Insoweit ist im Streitfall davon auszugehen, dass für die Streitjahre 2009 bis 2012 die Höhe der Einkünfte aus Gewerbebetrieb (jeweils der Betrag *ohne* negative Einkünfte aus Termingeschäften) nicht im Streit steht,

stattdessen jedoch die Höhe eines Überschusses i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als jeweils selbständige Feststellung angefochten ist.

34 c) Darüber hinaus ist als weitere selbständige Besteuerungsgrundlage für alle Streitjahre die Feststellung der (positiven oder negativen) Einkünfte aus Termingeschäften i.S. des § 15 Abs. 4 EStG Gegenstand des Verfahrens.

35 d) Nicht Gegenstand des Verfahrens sind hingegen die weiteren jeweils selbständigen Feststellungen des Bestehens einer Mitunternehmerschaft in Gestalt einer GbR und wer an dieser beteiligt ist. Die streitbefangenen Feststellungsbescheide enthalten die Feststellungen, dass die Klägerin (GbR) als eigenständige Mitunternehmerschaft besteht und an dieser die Geschwister A, B und C als Gesellschafter beteiligt sind. Diese Feststellungen hat die Klägerin nicht angefochten. Deshalb sind die diesbezüglichen Feststellungen bestandskräftig. Ungeachtet dessen, dass es sich bei dem auf Grundbucheinträge bezogenen Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung um neuen und deshalb im Revisionsverfahren nicht berücksichtigungsfähigen Tatsachenvortrag handelt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.12.2021 - XI R 31/21 (XI R 6/18), Rz 22, m.w.N.), kann die Klägerin deshalb mit ihrem Hinweis auf das mögliche Bestehen einer Bruchteilsgemeinschaft nicht mehr --wie sie möglicherweise meint-- die Feststellung des Bestehens einer Mitunternehmerschaft in Gestalt einer GbR und der daran beteiligten Gesellschafter anfechten.

36 II. Der Senat vermag aufgrund der bisherigen tatsächlichen Feststellungen des FG nicht zu entscheiden, ob bzw. inwieweit die streitbefangenen Feststellungen für das "richtige" Feststellungssubjekt getroffen worden sind (B.II.1.). Denn das FG hat nicht näher untersucht, ob bzw. in welchen Streitjahren zwei eigenständige Feststellungssubjekte, nämlich die Klägerin als GbR und eine Erbengemeinschaft, bestehend jeweils aus denselben natürlichen Personen (den Geschwistern A, B und C) als Gesellschafter bzw. als Miterben, existiert haben oder ob für alle Streitjahre nur von einem Feststellungssubjekt, nämlich der Klägerin, auszugehen ist. Je nach Beantwortung dieser Frage ergeben sich im Streitfall unterschiedliche steuerliche Folgerungen (B.II.2.). Das Urteil des FG war deshalb aufzuheben.

37 1. Das FG hat einerseits festgestellt, dass die Geschwister A, B und C zum 01.03.2005 "diversen" Grundbesitz, u.a. ein Grundstück, auf dem die D-GmbH ihr Hotel betreibt, und das Grundstück E-Straße 116 in F-Stadt, sowie sämtliche Geschäftsanteile an der D-GmbH geerbt hätten. In der Folgezeit haben die Geschwister A, B und C nach den Feststellungen des FG "in Erbengemeinschaft" u.a. verschiedene Darlehen aufgenommen, in den Streitjahren zuletzt im Jahr 2010. Andererseits hat das FG festgestellt, dass die Klägerin als GbR, in den Streitjahren bestehend aus den Gesellschaftern A, B und C, aus einer Erbengemeinschaft "hervorgegangen" sei. Allein diese Feststellungen tragen nicht die --teilweise unter Anwendung der für eine Erbengemeinschaft gültigen Maßstäbe getroffene-- sinngemäße Würdigung des FG, dass sämtliche streitbefangenen Feststellungen allein für die Klägerin (GbR) als "richtiges" Feststellungssubjekt zu treffen seien.

38 a) Hinterlässt der Erblasser mehrere Erben, so wird der Nachlass gemeinschaftliches Vermögen der Erben (§ 2032 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--). Die Erbengemeinschaft ist zwar wie z.B. die GbR (§§ 705 ff. BGB) eine Gesamthandsgemeinschaft. Sie ist gekennzeichnet durch die Bildung eines gemeinsamen Sondervermögens, das dem Gesamthandszweck gewidmet und rechtlich vom Privatvermögen der Gesamthänder derart getrennt ist, dass diese über die einzelnen Gegenstände ihres Sondervermögens nur gemeinsam "zur gesamten Hand" verfügen können (§ 2040 Abs. 1 BGB), während jedem Einzelnen die Verfügung über seinen Anteil an den einzelnen Gegenständen verwehrt ist (§ 2033 Abs. 2 BGB; Erman/Bayer, BGB, 16. Aufl., Vorbemerkung vor § 2032 Rz 3). Sie beruht jedoch nicht auf einem freien Willensentschluss der Miterben, sondern auf gesetzlicher Erbfolgeordnung, dem Entschluss des Erblassers oder beidem. Sie ist keine werbende Gemeinschaft, sondern erreicht ihren Zweck schon dadurch, dass sie das Vermögen zur Befriedigung der Nachlassgläubiger und zum besten Nutzen der Miterben erhält (Erman/Bayer, a.a.O., Vorbemerkung vor § 2032 Rz 5). Insoweit lässt sich die Erbengemeinschaft im Gegensatz zu einer Personengesellschaft, die auf Willensübereinstimmung beruht und einen gemeinsamen Zweck verfolgt, auch als Zufallsgemeinschaft auf gesetzlicher Grundlage verstehen, der ein gemeinsamer Zweck fehlt (vgl. BFH-Urteil vom 13.11.1974 - II R 26/74, BFHE 114, 288, BStBl II 1975, 249). Anders als Personengesellschaften, die, abgesehen von Gelegenheitsgesellschaften, grundsätzlich auf Dauer ausgelegt sind, ist die Erbengemeinschaft von vornherein auf ihre Beendigung durch Erbauseinandersetzung angelegt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 114, 288, BStBl II 1975, 249; vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 20). Dabei können sich die Miterben auch dahingehend auseinandersetzen, dass sie zukünftig im Rahmen einer Personengesellschaft einen gemeinsamen Zweck verfolgen wollen (BFH-Urteil in BFHE 114, 288, BStBl II 1975, 249); die Auseinandersetzung kann dann in der Weise erfolgen, dass die Erbengemeinschaft (notwendig im Wege der Einzelrechtsübertragung) den gesamten Nachlass in Bruchteilseigentum einer von den (bisherigen) Miterben gebildeten GbR überträgt (Otto in: jurisPK-BGB, Aufl. 2020, § 2032 BGB Rz 23, m.w.N.; vgl. auch Tamoj/Schiemann, Zeitschrift für die gesamte erbrechtliche Praxis --ErbR--

2018, 124, 126). Ein identitätswahrender Formwechsel einer Erbengemeinschaft in eine GbR nach dem Umwandlungsgesetz (UmwG) ist allerdings nach wohl überwiegender Meinung, der sich der erkennende Senat anschließt, nicht möglich (vgl. BFH-Urteil in BFHE 114, 288, BStBl II 1975, 249; Urteil des Landgerichts --LG-- Rottweil vom 14.08.2015 - 2 O 267/14, ErbR 2017, 283, unter 1.b cc (2) [Rz 51 ff.]; Tamoj/Schiemann, ErbR 2018, 124, 126). Eine Identität zwischen einer Erbengemeinschaft und der aus den Miterben gebildeten GbR ist folglich nicht gegeben (so auch BFH-Urteil in BFHE 114, 288, BStBl II 1975, 249, m.w.N.; Urteil des LG Rottweil in ErbR 2017, 283, unter 1.b cc (2) [Rz 51 ff.]). Sind alle Erbteile auf eine durch die Miterben gebildete Personengesellschaft übergegangen, so ist die Erbengemeinschaft beendet (vgl. BFH-Urteil in BFHE 114, 288, BStBl II 1975, 249).

39 b) Kommt nach den vorgenannten Maßstäben nur eine "Umwandlung" der Erbengemeinschaft in eine GbR im Wege der Einzelrechtsnachfolge, d.h. durch Gründung der Gesellschaft und Einlageleistung in Betracht und gehören --wie hier-- zum Gesamthandsvermögen der Erbengemeinschaft ein oder mehrere Grundstücke, so kann sich eine solche "Umwandlung" insbesondere aus folgenden Umständen ergeben, zu denen das FG jedoch keine Feststellungen getroffen hat.

40 aa) Es muss der gemeinsame Wille der Miterben ersichtlich sein, sich zum Zwecke des Haltens und Verwaltens eines oder mehrerer Grundstücke als Gesellschaft zusammenzuschließen (vgl. Urteil des LG Rottweil in ErbR 2017, 283, unter 1.b cc (3)(a) [Rz 57 f.], m.w.N.). Soweit die Klägerin als GbR nach den bisherigen Feststellungen des FG aus einer Erbengemeinschaft "hervorgegangen" ist, könnte dieser Wille im Streitfall in einem neuen Gesellschaftsvertrag zum Ausdruck gebracht worden sein. Soweit die Klägerin nach dem neuen und damit für den BFH unbeachtlichen Tatsachenvortrag des FA im Revisionsverfahren schon seit Jahren und jedenfalls in den Streitjahren mit den Geschwistern A, B und C als Gesellschaftern bereits bestanden hat, käme auch eine entsprechende Änderung oder Ergänzung eines bestehenden Gesellschaftsvertrags in Betracht. Soweit die Klägerin im Revisionsverfahren vorgetragen hat, ihre Gesellschafter hätten sich nie einen Gesellschaftsvertrag gegeben und sich auch nicht als Gesellschaft gefühlt und der Wille ihrer Gesellschafter sei allein darauf gerichtet gewesen, das ererbte Unternehmen in geschwisterlicher Verbundenheit im Sinne ihrer Eltern zu verwalten und fortzuführen, könnte dies dafür sprechen, dass es an der erforderlichen gesellschaftsvertraglichen Bestimmung fehlt. Dabei könnte zudem der Umstand, dass die Geschwister auch noch bei der Darlehensaufnahme im Jahr 2010 "in Erbengemeinschaft" aufgetreten sind, die Annahme einer fehlenden gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung und nicht erfolgten Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft stützen, zumal es den Miterben unbenommen bleibt, die Erbengemeinschaft zeitlich unbeschränkt fortzuführen (vgl. auch Urteil des LG Rottweil in ErbR 2017, 283, unter 1.b cc (3)(a) [Rz 57 f.]).

41 bb) Da auch mit der Verpflichtung der Miterben, den erbengemeinschaftlichen Grundbesitz in eine unter ihnen zu bildende Gesellschaft zu überführen, eine Änderung der Eigentumszuordnung verbunden wäre (vgl. Urteil des LG Rottweil in ErbR 2017, 283, unter 1.b cc (3)(b) [Rz 59], m.w.N.; Grüneberg/Grüneberg, Bürgerliches Gesetzbuch, 82. Aufl., § 311b Rz 8), bedarf ein entsprechender Gesellschaftsvertrag gemäß § 311b Abs. 1 Satz 1 BGB auch notarieller Beurkundung (so im Ergebnis auch Jauernig/Stadler, BGB, 18. Aufl., § 311b BGB, Rz 23) und ist ohne eine solche Beurkundung gemäß § 125 Satz 1 BGB formnichtig. Sollte danach ein von den Miterben (Geschwistern) ggf. abgeschlossener Gesellschaftsvertrag zivilrechtlich unwirksam sein, wäre unter Berücksichtigung der bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzuwendenden Rechtsprechungsgrundsätze zu prüfen, ob der Gesellschaftsvertrag gleichwohl der Besteuerung zugrunde gelegt werden könnte; unter Umständen könnte in diesem Zusammenhang auch die Vorschrift des § 41 Abs. 1 Satz 1 AO zu beachten sein (vgl. zum Ganzen z.B. Schmidt/Wacker, EStG, 41. Aufl., § 15 Rz 747 f.).

42 cc) Bei einer GbR steht nach der neueren Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) materiell-rechtlich das Eigentum an einer zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Liegenschaft nicht den Gesellschaftern, sondern der Gesellschaft selbst zu (BGH-Urteil vom 25.09.2006 - II ZR 218/05, unter I.2. [Rz 10], m.w.N.). Eine GbR kann auch unter der Bezeichnung in das Grundbuch eingetragen werden, die ihre Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag für sie vorgesehen haben; einer zusätzlichen Eintragung ihrer Gesellschafter bedarf es nicht (ausführlich BGH-Beschluss vom 04.12.2008 - V ZB 74/08, BGHZ 179, 102, unter IV.2. und IV.3.e dd (2) [Rz 8 ff., 20]). Deshalb könnte ein weiteres Indiz für die Beendigung der Erbengemeinschaft auch die Grundbucheintragung einer GbR bzw. der Klägerin als GbR als Eigentümerin der von den Geschwistern A, B und C geerbten Grundstücke sein. Hierzu hat das FG jedoch ebenfalls keine Feststellungen getroffen.

43 c) Hat das FG keine ausreichenden Feststellungen zu einer wirksamen Auseinandersetzung der Erben dahin getroffen, unter Einsatz des Gesamthandsvermögens der (bisherigen) Erbengemeinschaft einen gemeinsamen Zweck im Rahmen der Klägerin als bereits bestehender oder neu gegründeter GbR zu verfolgen, so lässt sich nicht

beurteilen, ob bzw. in welchen Streitjahren die Erbengemeinschaft noch neben der Klägerin als GbR bestanden hat oder ob das FA --sinngemäß unter der Annahme einer bereits erfolgten Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft-- für die Streitjahre zu Recht nur Feststellungen allein für die Klägerin getroffen hat.

44 2. Es ergeben sich unterschiedliche steuerliche Folgerungen, je nachdem, ob allein die Klägerin in den Streitjahren existiert hat oder daneben auch noch die Erbengemeinschaft.

45 a) Soweit die Erbengemeinschaft in den Streitjahren weiterhin existiert hat, gäbe es neben der Klägerin ein weiteres Feststellungssubjekt, an dem ebenfalls die Geschwister A, B und C beteiligt waren. Soweit dabei auch eine Betriebsaufspaltung mit der D-GmbH zu berücksichtigen ist, kann die Erbengemeinschaft auch eine Mitunternehmerschaft i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG darstellen und als solche Gegenstand einer gesonderten und einheitlichen Feststellung i.S. von § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sein (BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 20). Die angefochtenen Feststellungsbescheide erwiesen sich als fehlerhaft, soweit im Rahmen der für die Klägerin als GbR getroffenen Feststellungen auch Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt worden sind, die richtigerweise in einem eigenständigen Feststellungsverfahren für die Erbengemeinschaft festzustellen wären. Soweit das streitbefangene "Termingeschäft" der Erbengemeinschaft zuzuordnen wäre, käme dessen Berücksichtigung im Rahmen der hier angefochtenen Feststellungsbescheide nicht in Betracht. In diesem Fall wäre im vorliegenden Verfahren nicht darüber zu entscheiden, ob die Voraussetzungen des § 15 Abs. 4 Sätze 3 und 4 EStG vorliegen.

46 Andererseits wäre die Klägerin nach Maßgabe der bisherigen Feststellungen des FG weiterhin ausschließlich vermögensverwaltend tätig, weil der Umstand einer Betriebsaufspaltung nur bei der Erbengemeinschaft zu berücksichtigen wäre. Insoweit stellte sich die Frage einer Abfärbung (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG) bei der Klägerin nicht. Weil aber die Qualifikation der Einkünfte als selbständig festgestellte Besteuerungsgrundlage (dazu näher z.B. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 16) von der Klägerin nicht angefochten worden ist, verbliebe es grundsätzlich bei der Feststellung (auch) gewerblicher Einkünfte. Soweit die Feststellungen zur Höhe eines laufenden Gesamthandgewinns (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) nicht angefochten worden sind (2009 bis 2012), weil nach dem Begehren der Klägerin das streitbefangene Termingeschäft bei den vom FA auch festgestellten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden soll, wären auch diese bestandskräftig.

47 b) Soweit die Erbengemeinschaft wirksam in die Klägerin als GbR überführt worden wäre, kämen die für eine Erbengemeinschaft geltenden Grundsätze der Abfärbung nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nicht mehr zum Tragen.

48 aa) Bei einer Erbengemeinschaft beschränkt sich die gewerbliche Betätigung der Miterben auf den zum Nachlass gehörenden Betrieb. Wenn zu einem Nachlass sowohl Betriebs- als auch Privatvermögen gehören, können diese Vermögensarten in einer Erbengemeinschaft ungeachtet der Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nebeneinander bestehen (BFH-Urteil vom 23.10.1986 - IV R 214/84, BFHE 148, 65, BStBl II 1987, 120, unter 2.; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.07.1990 - GrS 2/89, BFHE 161, 332, BStBl II 1990, 837, unter C.II.3.). Insoweit ist der BFH davon ausgegangen, dass die besonderen Gründe, die bei der Gewerbe- und Einkommensteuer sowie auch im Handelsrecht zur einheitlichen Beurteilung der Gesellschaftstätigkeit geführt haben, nicht vorliegen (BFH-Urteil in BFHE 148, 65, BStBl II 1987, 120, unter 2.). Eine Erbengemeinschaft kann demgemäß nebeneinander Gewinn- und Überschusseinkünfte erzielen.

49 bb) Diese Grundsätze gelten jedoch nicht mehr fort, wenn die Erbengemeinschaft in eine GbR als "andere Personengesellschaft" i.S. von § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG überführt wird. Selbst unterstellt, die Klägerin wäre aus der Erbengemeinschaft "hervorgegangen", hat das FG daher --wie es nunmehr auch das FA in seiner Revisionsbegründung vertreten hat-- fälschlich die für Erbengemeinschaften geltenden Maßstäbe auf die Klägerin als GbR angewandt. Soweit diese im Rahmen der Betriebsaufspaltung mit der D-GmbH auch eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgeübt hätte, gälte deshalb bei Überschreiten der vom BFH anerkannten Geringfügigkeitsgrenze deren Tätigkeit in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (ausführlich zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG das BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BStBl II 2023, 118). Danach wäre das FG zu Unrecht davon ausgegangen, dass für die Klägerin in den Streitjahren jeweils auch ein Überschuss i.S. von § 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung festzustellen ist. Insoweit wäre auch für die von der Klägerin begehrte Berücksichtigung des streitbefangenen Termingeschäfts im Rahmen von Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung kein Raum.

50 III. Durch die Zurückverweisung erhält das FG Gelegenheit, zu prüfen, ob bzw. in welchen Streitjahren neben der Klägerin als GbR auch die Erbengemeinschaft weiter rechtlich existiert hat. Soweit von zwei eigenständigen Feststellungssubjekten auszugehen sein sollte, wird das FG näher festzustellen haben, welche Immobilien welchem

Feststellungssubjekt zuzuordnen sind, und auf dieser Grundlage zu bestimmen haben, welche Immobiliengeschäfte zu welchem Feststellungssubjekt gehören. Unstreitig zwischen den Beteiligten war bislang, dass die durch die Vermietung eines Grundstücks an die D-GmbH begründete Betriebsaufspaltung bei der Erbengemeinschaft zu verorten war. Daran anschließend wird das FG zu prüfen haben, welchem Feststellungssubjekt das streitbefangene "Termingeschäft" zuzuordnen ist. Nach dem Vortrag der Klägerin im Revisionsverfahren soll der Zins- und Währungsswap zur Finanzierung des (nach den Feststellungen des FG vererbten) Objekts E-Straße 116 abgeschlossen worden sein. Sollte dies der Fall sein, dann stünde das "Termingeschäft" im Zusammenhang mit der Finanzierung von Immobiliengeschäften der Erbengemeinschaft und hätte --deren Existenz in den Streitjahren vorausgesetzt-- deshalb für die streitbefangenen Feststellungsbescheide keine Bedeutung.

51 IV. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de