
Datum: 14.07.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1442/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0714.10K1442.07.00

Rechtskraft: IV R 40/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

- | | |
|---|----------|
| Tatbestand | 1 |
| Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Gewerbebetrieb in verjährter Zeit schleichend aufgegeben worden ist, mit der Folge, dass im Streitjahr 2003 keine stillen Reserven mehr aus der Veräußerung des Grundstücks "H" zu realisieren sind. | 2 |
| Die 1939 geborene Klägerin war seit dem .. 1998 die Ehefrau und später auch die Erbin des am ... 2000 verstorbenen Herrn E (E). Weitere Erbin neben der Klägerin war Frau M, P-Str. ..., F, die Tochter des E. | 3 |
| Nach dem Krieg (wohl noch im Jahr 1945) gründete der 1919 geborene E zusammen mit Herrn K auf dem Betriebsgrundstück R Straße in F ein Omnibus-Unternehmen. Nach der Trennung von Herrn K zum Jahreswechsel 1956/1957 führte E das Omnibusunternehmen als Einzelunternehmer zunächst auf dem Betriebsgrundstück R Straße fort, verlegte seinen Betriebssitz aber für den Zeitraum zwischen 1958 und 1963 auf das Grundstück H. Auf diesem Grundstück befanden sich auch eine 1958, ursprünglich nur für den Eigenbedarf des Omnibusunternehmens mit einem Dieseltank errichtete Tankstelle sowie eine Halle für die Unterhaltung bzw. Reparatur der Omnibusse. Außerdem befand sich dort eine Reihe von 10 Garagen, die von E an Dritte vermietet wurden. | 4 |

- Anfang 1963 verlegte E, der sich nach Angaben der Klägerin zur Ruhe setzen wollte, den Betrieb des Omnibusunternehmens erneut auf das Grundstück R Straße (zurück). Die Klägerin bezieht sich dazu auf den Briefkopf eines Vertrages zwischen E und seiner Mutter vom ... 1963, in welchem die R Straße als Geschäftsadresse ausgewiesen ist, und in welchem sich E zur Zahlung einer monatlichen Rente für die Freigabe von Grundvermögen verpflichtete. 5
- Kurze Zeit nach der Verlegung des Omnibusbetriebs auf das Grundstück R Straße wurde das Grundstück H auf 10 Jahre verpachtet. Indem mit der Firma D geschlossenen Pachtvertrag vom ... 1963 heißt es dazu: "Verpachtet wird der auf dem Grundstück ... befindliche Garagenbetrieb mit Tankstellenanlage und Wohnhaus ... für den Zeitraum vom ... 1963 bis zum ... 1973". Der Pächter sollte berechtigt sein, das Grundstück mit einer beschränkten persönlichen Dienstbarkeit des Inhalts zu belasten, dass er berechtigt sei, für die Dauer des Pachtvertrags auf dem belasteten Grundstück "einen Garagenbetrieb und Tankstelle zu unterhalten". Der Pächter sollte ferner zu baulichen Veränderungen und zur Neuerstellung von Garagen, Anlagen sowie sonstigen Gebäuden berechtigt sein. Alle vom Pächter neuerrichteten Aufbauten und Anlagen sollten in seinem Eigentum verbleiben. Allerdings sollte E als Verpächter bei Beendigung des Pachtvertrags berechtigt sein, diese zu einem gutachterlich ermittelten Zeitwert zu übernehmen. Zudem sollte der Verpächter befugt sein, das Pachtobjekt jederzeit zu besichtigen oder durch Beauftragte besichtigen zu lassen. Der Pachtvertrag sollte sich im Falle der Nichtkündigung jedes Mal um weitere 3 Jahre verlängern. 6
- Neben der fortgeführten Garagenvermietung betrieb Herr D in der Folgezeit die Tankstelle öffentlich als Tankstelle weiter. Nach den unbestrittenen Angaben der Klägerin ließ er zu diesem Zweck zwei zusätzliche Tanks in das Grundstück ein. Außerdem riss er die ursprüngliche Omnibus-Halle ab und bebaute das Grundstück mit der später als Stellplatz vermieteten Halle (vgl. Grundstückspläne, F-Akte). 7
- Ende 1963 begann E mit der Stilllegung des Omnibusbetriebs. Zu diesem Zweck verkaufte er seine beiden Omnibusse mit Vertrag vom ... 1963 (GA Bl. 64) an den Kaufmann Herrn N und kündigte den angestellten Omnibusfahrern. Neben der Übereignung der Omnibusse schuldete E gemäß § 3 des Kaufvertrages zudem die Übertragung der Genehmigung des Regierungspräsidenten für Ausflugsfahrten und Verkehr mit Mietomnibussen sowie seine Ferienzielkonzession nach Spanien. Nach § 4 des Vertrages war der Käufer berechtigt, die Firmenbezeichnung "Omnibusbetrieb E" auf die Dauer von 3 Jahren nach der Übertragung weiterzuführen und die beiden Busse bis zum ... 1964 auf dem Grundstück R Straße unterzustellen sowie das dort belegene Bürogebäude zu nutzen. Schließlich wurde für die Dauer von 5 Jahren ein Konkurrenzverbot vereinbart. Mit Schreiben vom ... 1964 genehmigte der Regierungspräsident die "Übertragung des Betriebs" auf Herrn N. 8
- In der Folgezeit (wohl im Jahr 1966) ist E nach Angaben des Bevollmächtigten mit seiner Tochter M wegen der günstigeren klimatischen Bedingungen nach Spanien übersiedelt, wo diese nach den ebenfalls eingereichten Belegen über Schulgebühren jedenfalls im Jahr 1969 offensichtlich auch die deutsche Schule besucht hat. Die Klägerin gibt ferner an, dass eine Rückkehr nach Deutschland ursprünglich nicht geplant gewesen sei. E sei im Jahr 1970 nur zur Neuordnung seiner finanziellen Angelegenheiten nach Deutschland zurückgekehrt, weil aufgrund des plötzlichen Ablebens des Pächters D keine liquiden Mittel mehr aus Deutschland nach Spanien geflossen seien. 9
- Die Garagen/Stellplätze auf dem Grundstück H wurden nach dem Ableben des Pächters D unstreitig von E in Einzelverträgen weiter langfristig an Dritte vermietet. Im März 1971 schloss 10

E mit derkette S vor dem Notar W in X ein Erbbauvertrag, die auf dem Grundstück ein Kaufhaus errichten wollte. Der jährliche Erbbauzins sollte 78.000 DM betragen. Beginnen sollte der Vertrag zum ... 1973 und zunächst 25 Jahre dauern, allerdings mit Verlängerungsoption. Gemäß § 20 des Erbbauvertrags war der Firma S allerdings ein - später verlängertes - Rücktrittsrecht für den Fall eingeräumt, dass die von ihr beabsichtigte Errichtung eines Kaufhauses nebst Parkhaus nicht durchführbar sein sollte.

Mit Abmeldung vom ... 1973 meldete E sein Gewerbe bei der Stadt F ab (GA Bl. 79). Darin ist als Tag der Betriebsaufgabe der ... 1969 genannt. Gegenüber dem Beklagten hat E unstreitig keine Betriebsaufgabe erklärt. 11

Die Garagen-/Stellplatzvermietung wurde von E auch in der Zeit nach April 1973 weiterbetrieben. Im Januar 1976 wurde der Erbbauvertrag aufgrund des der Firma S eingeräumten Rücktrittsrecht aufgehoben. Die über den jährlichen Erbbauzins hinaus von S als Entschädigung für die damals auf dem Erbbaugrundstück befindlichen Gebäude und bauliche Anlagen an E geleisteten 75.000 DM verblieben auch nach Ausübung des Rücktrittsrechts gemäß § 20 des Erbbauvertrag bei E. 12

Ende 1979 richteten E und seine damalige Ehefrau, die im Juli 1992 verstorbene G, eine Bauvoranfrage an die Stadt F betreffend eines auf dem Grundstück H zu errichtenden Mehrfamilien- und Geschäftshauses. Diese Bauvoranfrage wurde jedoch mit Bescheid vom ... 1981 negativ beschieden, weil die Stadt F für diesen Teilbereich eine Veränderungssperre beschlossen hatte (GA Bl. 82). Die Klägerin erklärte dazu in der mündlichen Verhandlung, dass das Grundstück H seit 1980 in eine verkehrsberuhigte Zone integriert sei, was allerdings weder durch den Ablehnungsbescheid noch durch den Inhalt der Bauvoranfrage belegt wird. 13

... 1981 wurden die Tankstellenanlagen auf dem Grundstück H abgebaut und die Tanks versandet (Prüfbescheinigungen der T GmbH vom ... 1982, GA Bl. 80, 81). Eine Reaktivierung der Tanks war danach weder technisch noch rechtlich möglich. Außerdem sind nach Angaben der Klägerin die für den Werkstattbetrieb erforderlichen Vorrichtungen und Betriebsmittel entfernt worden, mit Ausnahme einer ca. 80 qm großen Halle. Die freiwerdenden Flächen sind von E später mit weiteren Einzelgaragen gebaut worden (vgl. die unter dem ...1991 erteilte Baugenehmigung für weitere 51 Garagen); ferner sollte ausweislich den Planunterlagen des Jahres 1991 die auf dem Grundstück befindliche Imbissbude gemäß einem besonderen Bauantrag abgerissen und dieser Grundstücksteil anderweitig bebaut werden (Anlage zur F-Erklärung 2003). Die Klägerin hat dazu in der mündlichen Verhandlung erklärt, zum Neubau der Garagen sei es gekommen, nachdem die Stadt F in der näheren Umgebung ein Bauvorhaben verwirklicht habe, durch welches die auf dem Grundstück befindlichen Garagen an dieser Grundstücksgrenze teilweise abgesackt seien. In der stehengebliebenen 80-qm-Halle wurden in der Folgezeit 6 Pkw- und 2 Motorrad-Stellplätze betrieben. Alle Garagen und Stellplätze sowie die noch immer existente Imbissbude wurden von E in der Folgezeit an unterschiedliche Einzelmietler vermietet (Schreiben der Bevollmächtigten vom 25. Juli 2006). 14

Das Grundstück R Straße wurde Ende der 1980er Jahre unstreitig an einen Hotelier verkauft. 15

Über die ganze Zeit hatte der im ... 2000 verstorbene E gegenüber dem Beklagten die Einkünfte aus der Garagen-/Stellplatzvermietung als solche aus einem ruhenden Gewerbebetrieb erklärt; auch die Tankstellenanlage blieb in der Bilanz mit einem Erinnerungswert i.H.v. 1 DM enthalten (Abschlüsse 1992 bis 1996; die Ausbuchung in der Bilanz 1997 erfolgte ohne jegliche Erläuterung). Das rd. 2500 qm Grundstück war zuletzt mit 67 Garagen/Stellplätzen, einem Schuppen und einer Imbissbude bebaut (vgl. F-Akte, 16

Objektbeschreibung Teilungsversteigerung). Den Gewinn hatte E durch Bestandsvergleich nach § 5 Abs. 1 EStG ermittelt.

Die aus der Klägerin und Frau M bestehende Erbengemeinschaft erklärte in den Jahren 2000 bis 2002 entsprechend der steuerlichen Behandlung durch E in den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte für 2000 bis 2002 weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb; der Gewinn wurde nach wie vor durch Bestandsvergleich ermittelt. Die Kontennachweise für die einzelnen Jahre zeigen neben den Zinsaufwendungen und den sonstigen betrieblichen Aufwendungen in Wesentlichen folgendes Bild:

Umsatzerlöse/Mieten Abschreibungen Raumkosten Reparaturen/Instandhaltung 18

2000 52.925 DM + 56.045 DM 8.011 DM 9.816 DM 1.748 DM 19

2001 111.994 DM 86.448 DM 12.099 DM --- 20

2002 55.921 € 2.775 € 20.366 € --- 21

Seit dem Jahr 2001 bemühten sich die beiden Erbinnen zunächst erfolglos um eine Auseinandersetzung der Erbengemeinschaft, bis die Klägerin ... des Jahres 2002 die Teilungsversteigerung beantragte. Im ... 2003 suchte die Tochter des E vor dem Hintergrund der für ... 2003 anstehenden Teilungsversteigerung beim Beklagten um die Erteilung einer verbindlichen Auskunft nach (Vor-Hefter F-Akte). Darin wurde vom Bevollmächtigten der Tochter auf die Fortführung des Betriebs des E durch die Erbengemeinschaft und die dadurch entstandene Mitunternehmerschaft hingewiesen. Weiter wird dort erklärt, dass das Vermögen in der Erbengemeinschaft Betriebsvermögen darstelle und dass der wesentliche Anteil des Vermögens des Gewerbebetriebs aus der Immobilie H bestehe, deren Schätzwert sich lt. Gutachten auf 540.000 € belaufe. Die Tochter des E beabsichtige, den hälftigen Anteil der Klägerin zu erwerben und die von E betriebene gewerbliche Vermietung künftig alleine fortzuführen. Der beabsichtigte Erwerb könne daher entweder insgesamt zu einer Betriebsveräußerung des bis dahin bestehenden ruhenden Gewerbebetriebs führen oder - so die von der Tochter des E favorisierte Auffassung - lediglich zu einer zivilrechtlichen Auseinandersetzung und einer Fortführung des ruhenden Gewerbebetriebs, bei der der Tochter des E zusätzliche Anschaffungskosten entstünden. 22

Im Versteigerungstermin vom ... 2003 wurde das Grundstück H, welches zu diesem Zeitpunkt nach der in der Höhe unstreitigen Berechnung des Beklagten noch einen Buchwert von 40.420 € hatte, schließlich teilungsversteigert und der Klägerin für 360.000 € zugeschlagen, die fortan die alleinige Eigentümerin war (Beschluss des Amtsgericht F vom ... 2003, Bilanzakte). Mit Schreiben vom ... 2003 (Bilanzakte) wurde dem Beklagten mitgeteilt, dass die Erbengemeinschaft mit der Versteigerung aufgelöst sei und die Klägerin künftig unter ihrer eigenen Steuernummer Umsatzsteuererklärungen abgeben werde. In der Erklärung zur Einkünfte-Feststellung 2003 wurden für die Erbengemeinschaft aus dem Objekt H Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 20.299 € erklärt. Eine Sacheinheit, die als "Ruhender Gewerbebetrieb" angesehen werden könne, liege seit mehr als 20 Jahren nicht mehr vor. Das Grundstück werde im Privatvermögen gehalten. Dementsprechend falle aus der Veräußerung des Grundstücks im Versteigungsverfahren weder ein gewerblicher Gewinn noch ein steuerpflichtiger Gewinn aus § 23 EStG an. 23

Mit Bescheid vom 9. Dezember 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 stellte der Beklagte für die Erbengemeinschaft gewerbliche Einkünfte i.H.v. 343.020 € fest. Bis zum Versteigerungstermin habe unverändert die 24

Verpachtung eines ruhenden Gewerbebetriebs vorgelegen. Durch die Zwangsversteigerung sei es zur endgültigen Betriebsaufgabe und damit zu dem festgestellten Veräußerungs- bzw. Entnahmegewinn gekommen, wobei die Entnahme des hälftigen Grundstücksanteils durch die Klägerin auch der Umsatzsteuer zu unterwerfen sei.

Mit dem Einspruch macht die Klägerin geltend, nach dem Abriss der Tankstelle und der Stilllegung der Tanks seien eventuelle für einen Werkstattbetrieb spezifische Teile nicht mehr auf dem Grundstück vorhanden gewesen. Lediglich an der Seite des Grundstücks habe es einige Einzelgaragen gegeben. Das Grundstück sei zu diesem Zeitpunkt bereits reines Privatvermögen gewesen, weil die Voraussetzungen eines ruhenden Gewerbebetriebs, insbesondere die tatsächliche Möglichkeit der Wiederaufnahme des Betriebs, spätestens nach der Bebauung der freien Flächen mit weiteren Einzelgaragen nicht mehr vorgelegen hätten. 25

Daran ändere auch der Umstand nichts, dass keine ausdrückliche Erklärung zur Betriebsaufgabe abgegeben worden sei. Die Beteiligten hätten in der Vergangenheit rechtsirrtümlich noch das Vorliegen eines ruhenden Gewerbebetriebs angenommen. Aus der Unkenntnis der Beteiligten heraus erkläre sich auch die Sachverhaltsdarstellung in dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft. Die Garagen seien ursprünglich über einen fremden Verwalter vermietet worden, seit spätestens 1970 sei eine Einzelvermietung der Garagen/Stellplätze durch E erfolgt. Weitere Dienstleistungen in Zusammenhang mit Wartung oder Reparatur der Autos seien daneben nicht angeboten worden. Die auf dem Grundstück verbliebene Halle weise ebenfalls keine autospezifischen Einrichtungen aus. Sie sei zeitweise an ein Trockenbauunternehmen vermietet gewesen. Anschließend seien die in der Halle möglichen Abstellplätze ebenfalls einzeln an verschiedene Autobesitzer vermietet worden. Der Fall entspreche somit weitgehend dem Sachverhalt, der dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 24. Februar 1999 in der Sache 12 K 137/95 (EFG 1999, 1177) zugrunde gelegen habe, in welchem der Betrieb eines Autohauses eingestellt worden sei. 26

Bei dem bis zur Bilanz 1996 ausgewiesenen Erinnerungswert für die Tankstellenanlage handle es sich um einen Bilanzierungsfehler, da alle tankanlagenspezifischen Baulichkeiten bereits 1981 beseitigt worden seien. Entscheidend sei, dass spätestens mit der Einstellung des Tankstellenbetriebes und mit der langfristigen Vermietung der einzelnen Garagen/Stellplätze ohne weiteres Angebot von Dienstleistungen "um das Auto" kein aufnahmefähiger Gewerbebetrieb mehr bestanden habe. Ein denkbarer Aufgabegewinn sei danach in rechtsverjährter Zeit um das Jahr 1970 herum angefallen. Die fehlende ausdrückliche Aufgabekerklärung könne nicht dazu führen, dass steuerlich weiterhin ein Gewerbebetrieb unterstellt werden könne, so dass die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung festzustellen seien. Auf den Inhalt der Schreiben vom 6. Januar 2006 und 24. April 2006 wird Bezug genommen. 27

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 15. März 2007 ergänzend aus: Im Streitfall sei ein gewerblicher Aufgabegewinn entstanden. Die bloße Einstellung der gewerblichen Tätigkeit führe nicht notwendigerweise zur Betriebsaufgabe, sondern - insbesondere wenn wie im Streitfall keine Aufgabekerklärung abgegeben und die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet würden - in aller Regel nur zu einer Betriebsunterbrechung. Im Streitfall sei die werbende Tätigkeit zu keiner Zeit eingestellt worden und das Grundstück H habe für den Omnibusbetrieb des Verstorbenen notwendiges Betriebsvermögen dargestellt. Eine etwaige Wiederaufnahme des Betriebs wäre nicht an fehlenden Omnibussen gescheitert, da diese kurzfristig zu erwerben seien. Auch die Verfüllung der Tanks in 1981 habe einer Wiederaufnahme der Tätigkeit nicht 28

im Wege gestanden, da eine Betankung der Omnibusse auch an fremden Tankstellen hätte erfolgen können. Die auf dem Betriebsgrundstück befindlichen Garagen hätten somit ebenfalls zum notwendigen Betriebsvermögen gehört und die Erlöse Betriebseinnahmen dargestellt. E habe auch keine Betriebsaufgabeerklärung abgegeben. Die Voraussetzungen für eine "Zwangsentnahme" des Grundstücks gegen den erklärten Willen des E hätten nicht vorgelegen. Sogar im Rahmen des Auskunftersuchens aus 2003 sei noch ausdrücklich die bestehende Mitunternehmerschaft und die Qualifikation als Betriebsvermögen erklärt worden. Endgültig geändert habe sich die Situation somit erst im Anschluss an die Teilungsversteigerung im Juli 2003.

Die Klägerin macht unter Bezugnahme auf ihren Vortrag im Vorverfahren geltend, die Einstellung einer gewerblichen Tätigkeit könne zwar auch als Betriebsunterbrechung zu werten sein, die den Bestand des Betriebs unberührt lasse. Dies sei aber nur möglich, wenn die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter es erlaubten, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen. Im Streitfall sei das Omnibusunternehmen jedoch kurz nach der (Rück-)Verlegung zur R Straße vollständig aufgelöst worden. Insbesondere habe das Grundstück H anschließend allenfalls noch gewillkürtes Betriebsvermögen dargestellt, welches nach dem - zwangsweise - Übergang in das Privatvermögen spätestens in den achtziger Jahren aus dem Privatvermögen heraus vermietet worden sei (Hinweis auf BFH-Urteil vom 17. April 1997 VIII R 2/95, BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388). Zwar lasse eine fehlende Aufgabeerklärung in aller Regel auf die Absicht des Steuerpflichtigen schließen, den Betrieb künftig wieder aufnehmen zu wollen, dies gelte jedoch nicht, wenn sich - wie auch im Streitfall - aus den Umständen ergebe, dass der Betrieb endgültig aufgegeben werden solle. Einer ausdrücklichen Erklärung gegenüber dem FA bedürfe es in einem solchen Fall nicht. Da sich das Grundstück H im Zeitpunkt der Teilungsversteigerung mithin länger als 10 Jahre im Privatvermögen des E befunden habe, sei dessen Veräußerung nicht steuerbar gewesen.

Der Bevollmächtigte hat außerdem angeregt, die Miterbin der Klägerin beizuladen. 30

Die Klägerin beantragt, 31

den Gewinnfeststellungsbescheid vom 9. Dezember 2005 und die Einspruchsentscheidung vom 15. März 2007 aufzuheben (GA Bl. 56).

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Er führt in Ergänzung der Begründung in der Einspruchsentscheidung noch einmal an, dass sich auf dem Grundstück bereits während der Zeit des Omnibusbetriebs Garagen befunden hätten, in die gewerblich vermietet worden seien. Die Vermietung von Garagen sei zwar keine originäre gewerbliche Betätigung, könne aber auch im Rahmen eines gewerblichen Betriebes erfolgen. 35

Entscheidungsgründe 36

Die Klage ist zum Teil unzulässig, im Übrigen unbegründet (s.u. 2.). 37

1. Der erkennende Senat hat entgegen der Anregung des Bevollmächtigten davon abgesehen, die Tochter des E und Miterbin Frau M beizuladen. 38

39

- a) Nach § 60 Abs. 3 FGO sind Dritte notwendig beizuladen, wenn sie an einem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann.
- b) Für die Frage, wann eine Entscheidung gegenüber den Beteiligten nur einheitlich ergehen kann, stellt die höchstrichterliche Rechtsprechung auf die Klagebefugnis ab und geht davon aus, dass zwischen der subjektiven Klagebefugnis in § 48 FGO und der notwendigen Beiladung eine zwingende wechselseitige Beziehung besteht (BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2009 VIII B 190/08, BFH/NV 2010, 224), wobei Einigkeit allerdings auch darüber besteht, dass die Beiladung - ausnahmsweise - zu unterbleiben hat, wenn die nicht klagenden Gesellschafter unter keinem denkbaren Gesichtspunkt steuerrechtlich betroffen sind (BFH-Urteil vom 2. Mai 1990 VIII R 120/86, BFHE 160, 558, BStBl II 1990, 780 m.w.N.). 40
- c) Die Reichweite der "wechselseitigen Beziehung zwischen subjektiver Klagebefugnis und notwendiger Beiladung" wird von den einzelnen Senaten des BFH nicht einheitlich beurteilt. Während der IX. Senat - ohne nähere Begründung - folgert, dass im Fall der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Einkünften grundsätzlich alle nach § 48 FGO klagebefugten, und zwar auch die nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugten Personen beizuladen sind, die den Feststellungsbescheid nicht angefochten haben (BFH-Beschluss vom 2. Juli 1998 IX B 79/98 BFH/NV 1999, 64 für die Beteiligten einer Erbengemeinschaft), zieht der VIII. Senat den Kreis der notwendig beizuladenden Personen enger, insbesondere wenn deren Klagebefugnis aus § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO folgt (BFH-Beschluss vom 3. März 1998 VIII B 62/97, BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401 betreffend die Befugnis, vorläufigen Rechtsschutz gegen einen negativen Feststellungsbescheid zu beantragen). 41
- aa) Nach der letzteren Auffassung schränkt § 48 FGO die Klagebefugnis nach § 40 Abs. 2 FGO ein und schreibt grundsätzlich eine gesetzliche Prozessstandschaft durch vertretungsbefugte Geschäftsführer oder - hilfsweise - durch besondere Klagebevollmächtigte vor (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), die klagebefugt *für die von ihnen vertretene Gesellschaft* sind. Wenn allerdings Personen nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO nicht vorhanden sind, wozu typischerweise Fälle von Erbengemeinschaften und auch der Streitfall gehören (BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2009 VIII B 190/08, BFH/NV 2010, 224), kann nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO jeder Gesellschafter, Gemeinschaftler oder Mitberechtigte Klage erheben, gegen den der Feststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte. 42
- bb) Ergänzend regelt § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO die Klagebefugnis soweit es darum geht, wer an dem festgestellten Betrag beteiligt ist und wie dieser sich auf die einzelnen Beteiligten verteilt. Jeder, der durch die Feststellungen hierzu berührt wird, ist klagebefugt. Um derartige Fragen geht es im Streitfall jedoch gerade nicht. 43
- cc) Soweit es - wie auch im Streitfall - um nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugte Gemeinschaftler geht, die eben nicht klagebefugt *für die von ihnen vertretene Gesellschaft* sind, folgt aus der Systematik der Vorschrift, dass die Klagebefugnis der Gemeinschaftler nach Nr. 2 der Vorschrift nur eingeschränkt ist. Denn in einem solchen Fall wird der klagende Gemeinschaftler nicht in Prozessstandschaft für die übrigen Gemeinschaftler tätig, sondern nur aus eigenem Recht, mit der Folge, dass er nur die ihn selbst betreffenden Feststellungen angreifen kann (BFH-Beschluss vom 3. März 1998 VIII B 62/97, BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401: Auslegung der Aussetzungsanträge dahin, dass eine Aussetzung nur in Bezug auf die jeweils eigenen Gewinnanteile begehrt worden sei). 44
- dd) Wenn aber jeder nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugte Gemeinschaftler den Bescheid nur aus eigenem Recht hinsichtlich der ihn selbst betreffenden Feststellungen anfechten 45

kann und andererseits unstreitig eine zwingende wechselseitige Beziehung zwischen der subjektiven Klagebefugnis in § 48 FGO und der notwendigen Beiladung besteht, folgt daraus, dass entgegen der Ansicht des IX. Senats des BFH eine einschränkende Auslegung des Wortlautes des § 60 Abs. 3 FGO geboten ist und eine notwendige Beiladung in den Fällen des § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO zu unterbleiben hat, weil jeder Gemeinschaftler die Feststellungen des Bescheides nur insoweit anfechten kann, als sie sein eigenes Recht, also ihn selbst betreffen. Aus diesem Grund hat sich der VIII. Senat des BFH im Fall des BFH-Beschlusses vom 3. März 1998 VIII B 62/97 (BFHE 185, 131, BStBl II 1998, 401 am Ende) konsequenterweise auch für die Unzulässigkeit der Aussetzungsanträge derjenigen Gemeinschaftler für die die Gesamtgemeinschaft betreffenden Fragen ausgesprochen, die selbst keinen Einspruch gegen den Feststellungsbescheid eingelegt hatten. Etwas anderes ergibt sich nicht aus dem BFH-Beschluss vom 19. Oktober 2009 VIII B 190/08 (BFH/NV 2010, 224), auch wenn sich der BFH dort für eine notwendige Beiladung ausgesprochen hat, weil in diesem Fall die Klagebefugnis der Miterben zusätzlich aus § 48 Abs. 1 Nr. 4 FGO folgte, da auch darum gestritten wurde, wie der festgestellte Betrag zu verteilen war).

ee) Da auch im Streitfall die nur nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugte Klägerin den vorliegend streitgegenständlichen Feststellungsbescheid aus den dargelegten Gründen nur insoweit anfechten konnte, als sie selbst durch die Feststellungen betroffen war, war die Miterbin Frau M, die selbst nicht geklagt hatte und der gegenüber die Einspruchsentscheidung des Beklagten somit bestandskräftig geworden war, nicht notwendig beizuladen. 46

2. Vor dem Hintergrund der unter 1. dargelegten beschränkten Anfechtungsbefugnis ist der auf vollständige Aufhebung des Feststellungsbescheids gerichtete Antrag der Klägerin unzulässig, soweit er auf die Aufhebung der die Miterbin Frau M betreffenden Feststellungen gerichtet ist. Im Übrigen - soweit die Klägerin selbst durch die getroffenen Feststellungen betroffen ist - ist der Antrag auf Aufhebung des Feststellungsbescheids unbegründet. Der Tatbestand einer schleichenden Betriebsaufgabe, die eine Realisierung von stillen Reserven durch die Teilungsversteigerung ausschliesse, liegt im Streitfall nicht vor. 47

a) Gewinne, die bei der Veräußerung eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs erzielt werden, gehören gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs als Veräußerung. 48

b) Eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und wenn er in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Grundlagen des Betriebes in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (BFH-Urteile vom 30. August 2007 IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113, BFH/NV 2008, 143, vom 16. Dezember 2009 IV R 7/07, BStBl II 2010, 431, BFH/NV 2010, 729). 49

c) Stellt ein Unternehmer seine gewerbliche Tätigkeit ein, so liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. 50

aa) Wird ein Gewerbebetrieb etwa insgesamt verpachtet, hat der Unternehmer die Wahl, entweder den Vorgang als Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG zu behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder den Betrieb als Verpächter fortzuführen und zu erklären, ob er oder ob und wie lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will (ständige Rechtsprechung seit 51

BFH-Urteil vom 13. November 1963 GrS 1/63, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; ferner BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493). Ob er seinen Betrieb anlässlich der Verpachtung aufgeben und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder ob er das Betriebsvermögen während der Dauer der Verpachtung fortführen will, muss eindeutig und klar zum Ausdruck kommen. Erforderlich ist eine Erklärung gegenüber dem FA, die zwar nicht förmlich, d.h. schriftlich erfolgen muss, die jedoch aus Beweisgründen unmissverständlich sein muss. Solange der Unternehmer keine eindeutige Erklärung abgibt, bleiben die verpachteten Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen, ohne dass die Absicht des Steuerpflichtigen festgestellt werden müsste, die unterbrochene Tätigkeit wieder aufzunehmen (so ausdrücklich BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493).

bb) Die Einstellung kann ferner als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt. Die Annahme eines ruhenden Gewerbebetriebs außerhalb der Betriebsverpachtung setzt voraus, dass bei Einstellung derwerbenden Tätigkeit die Absicht des Steuerpflichtigen besteht, den Betrieb später fortzuführen und dass die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter es erlauben, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen. Von der Absicht des Steuerpflichtigen, den Betrieb später fortzuführen, ist auszugehen, solange er eine eindeutige Aufgabeerklärung nicht abgegeben hat und die Fortsetzung objektiv möglich ist. Dagegen führt die Veräußerung wesentlicher Teile des Betriebsvermögens auch ohne ausdrückliche Erklärung zur Betriebsaufgabe, mit der Folge, dass dann nur noch die einzelnen dem Privatvermögen zuzurechnenden Gegenstände verpachtet sind (BFH-Urteile vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160 BFH/NV 2005, 126, BFH-Beschluss vom 7. April 2009 III B 54/07, BFH/NV 2009, 1620, vom 14. März 2006 VIII R 80/03 BFHE 212, 541 BStBl II 2006, 591).

52

Welche Gegenstände in diesem Sinne als wesentliche, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgrundlagen in Betracht kommen, bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs, wobei auf seine sachlichen Erfordernisse abzustellen ist (sog. funktionale Betrachtungsweise, etwa BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493 mit zahlreichen w.N.). Wird nur ein Grundstück zurückbehalten, liegt eine Betriebsunterbrechung nur dann vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt (BFH-Urteile vom 14. März 2006 VIII R 80/03 BFHE 212, 541 BStBl II 2006, 591, vom 17. April 1997 VIII R 2/95, BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388). Dies hat die neuere Rechtsprechung insbesondere bei Betrieben des Groß- oder Einzelhandels bejaht, für die das Betriebsgrundstück in aller Regel von besonderer Bedeutung für die Möglichkeit der Betriebsfortführung ist; das jederzeit wiederbeschaffbare Inventar sowie andere Gegenstände des Anlagevermögens gehören ebenso wie das Umlaufvermögen bei solchen Unternehmen hiernach nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH-Urteile vom 14. März 2006 VIII R 80/03 BFHE 212, 541 BStBl II 2006, 591, vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493).

53

cc) Beide Formen des ruhenden Gewerbebetriebs haben zur Folge, dass der Unternehmer weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und die im ruhenden Betrieb vorhandenen stillen Reserven erst mit der Veräußerung des Betriebs oder der Überführung der Betriebsgegenstände in sein Privatvermögen zu versteuern hat. Hat der Steuerpflichtige bei

54

Einstellung der werbenden Tätigkeit von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, seine Absicht zu späteren Fortführung des Betriebs zu erklären, um die Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden, muss er sich grundsätzlich daran festhalten lassen (ständige Rechtsprechung seit dem BFH-Urteil vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; etwa BFH-Urteile vom 30. August 2007 IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113, Rz. 24, 28 ff., BFH/NV 2008, 143, vom 20. Dezember 2000 XI R 26/00, BFH/NV 2001, 1106, vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160 BFH/NV 2005, 126). Die Möglichkeit einer schleichenden Betriebsaufgabe soll danach in aller Regel nicht bestehen (BFH-Urteile vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493 sowie vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699, BFH/NV 2007, 1004; gegen die Möglichkeit einer schleichenden Betriebsaufgabe ferner Kanzler in seiner Anmerkung zu diesem Urteil, FR 2007, 800).

dd) Die Dauer der Betriebsunterbrechung spielt keine Rolle. So hat der BFH etwa für den Fall der Betriebsverpachtung entschieden, dass grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung so lange von einer Fortführung des Betriebs auszugehen ist, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt worden ist und die Möglichkeit besteht, den Betrieb fortzuführen (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493; BFH-Beschluss vom 22. März 2005 IV B 159/03, BFH/NV 2005, 1295: Auch nach 25 Jahren keine Zwangsaufgabe eines unterbrochenen/ruhenden Betriebs). Auch ein Branchenwechsel rechtfertigt noch nicht die Annahme einer zwangsweisen Betriebsaufgabe (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493). 55

ee) Zwar entfällt das Wahlrecht und es kommt zu einer Zwangsbetriebsaufgabe, wenn anlässlich oder während der Verpachtung die wesentlichen Betriebsgrundlagen so umgestaltet werden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden können, weil der Verpächter damit die unternehmerische Tätigkeit endgültig einstellt. Dies gilt jedoch nicht, wenn die unternehmerische Tätigkeit nur umstrukturiert und in anderer Form fortgeführt wird (BFH-Urteil vom 30. August 2007 IV R 5/06, BFHE 218, 569, BStBl II 2008, 113, Rz. 24, 28 ff., BFH/NV 2008, 143). Auch bauliche Veränderungen eines Grundstücks zum Zwecke der Vermietung führen nicht notwendig zur Zwangsentnahme (BFH-Urteil vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699, BFH/NV 2007, 1004, nachdem etwa auch der Umbau einer Fabrikhalle zu einem Supermarkt die Wiederaufnahme des ruhenden Gewerbebetriebs nicht unmöglich macht). 56

ff) Für die Frage der Absicht zu Wiederaufnahme ist auf den Betrieb in dem Zustand abzustellen, in dem sich das Unternehmen befand, als die letzte werbende Tätigkeit eingestellt wurde (BFH-Urteil vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699, BFH/NV 2007, 1004). 57

d) Im Streitfall hatte E auf dem von ihm insgesamt als Betriebsvermögen behandelten Grundstück zunächst seit dem Jahr 1958 sein Omnibusunternehmen betrieben und als zweites Standbein die Vermietung von Garagen/Stellplätzen, auch wenn heute nicht mehr festgestellt werden kann, ob die rechtlichen Voraussetzungen für selbständige Teilbetriebe vorlagen. Soweit das Grundstück für den Betrieb des Omnibusunternehmens genutzt wurde, handelte es sich um notwendiges Betriebsvermögen und um gewillkürtes Betriebsvermögen, soweit es für die Vermietung von Garagen/Stellplätzen genutzt wurde. Die Tankstellenanlage, die nach dem unstreitigen Ergebnis der mündlichen Verhandlung zunächst ausschließlich für den Bedarf des Omnibusunternehmens eingerichtet worden ist, hatte keine eigenständige Bedeutung. Daran änderte auch die vom Bevollmächtigten für Anfang 1963 vorgetragene (Zurück-)Verlegung des Omnibusunternehmens auf das Grundstück R Straße nichts, mit der 58

E begann, das ursprünglich einheitlich von ihm betriebene Unternehmen in den Omnibusbetrieb einerseits und die Vermietung von Garagen/Stellplätzen andererseits aufzuspalten.

Durch den auf 10 Jahre geschlossenen Pachtvertrag vom ... 1963 wurde die Aufspaltung des Betriebs, die mit der (Zurück-)Verlegung des Omnibusunternehmens auf das Grundstück R Straße begonnen hatte, in den dort zunächst weiter betriebenen Omnibusbetrieb und den verpachteten Betriebsteil "Garagenbetrieb mit Tankstellenanlage" auf dem vorliegend streitgegenständlichen Grundstück H vollendet. Da E unbeschadet der Übertragung des Betriebsteils "Omnibusbetrieb" mitsamt der notwendigen Konzessionen auf Herrn N zum Ende des Jahres 1963 für sein Unternehmen ausdrücklich die Verpachtungsoption unter Vermeidung der Realisierung der stillen Reserven gewählt und dies auch so gegenüber dem Beklagten erklärt hatte, konnte sich diese Erklärung notwendigerweise nicht auf den veräußerten Betriebsteil, sondern zwangsläufig nur auf den selbständig verpachteten Betriebsteil "Garagenbetrieb mit Tankstellenanlage" beziehen. Damit wurde das für die Vermietung von Garagen/Stellplätzen benötigte Grundstück notwendiges Betriebsvermögen dieses selbständigen - ab April 1963 Herrn D verpachteten - Betriebsteils. Für die Frage der Absicht und der Möglichkeit zur Wiederaufnahme des Betriebs durch E ist daher entgegen der Ansicht der Klägerin auf den Zustand des Betriebsteils "Garagenbetrieb mit Tankstellenanlage" abzustellen, wobei die im maßgeblichen Zeitpunkt der Verpachtung noch nicht für den öffentlichen Betrieb geeignete Tankstellenanlage nach wie vor keine eigenständige Bedeutung hatte (vgl. BFH-Urteil vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699, BFH/NV 2007, 1004).

Als E 1970 zurückkehrte, war der Betriebsteil "Garagenbetrieb mit Tankstellenanlage" nach dem Tode des Pächters D zunächst wieder in seiner Hand. Daran änderte auch der Umstand nichts, dass E den ihm schon längst nicht mehr gehörenden Betriebsteil "Omnibusbetrieb" erst 1973 abgemeldet hatte (Kopie der Bescheinigung über die Abmeldung vom ... 1973, GA Bl. 79). Er hat vielmehr den Betriebsteil "Vermietung von Garagen/Stellplätzen" weitgehend in seiner ursprünglichen Form unter zusätzlicher Vermietung der Stellplätze, die in der vom Pächter D errichteten Halle möglich waren, wieder aufgenommen, und zwar ohne die nach den Umbaumaßnahmen des Pächters auch für einen öffentlichen Betrieb geeignete Tankstellenanlage, die jedenfalls von E unstreitig zu keiner Zeit als eigenständiger Bestandteil des Unternehmens gelebt worden ist. Das Grundstück war nach der Rückkehr des E nach wie vor notwendiges Betriebsvermögen des Betriebsteils "Vermietung von Garagen/Stellplätzen" und bildete für diesen Betriebsteil die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage. Mit der Wiederaufnahme des Betriebs in Form einer nach wie vor gewerblichen Garagen-/Stellplatzvermietung (§ 21 Abs. 3 EStG) hat E außerdem gezeigt, dass die Tankstellenanlage kein wesentlicher Teil dieses Betriebsteils gewesen ist und dass es ihm vielmehr entscheidend auf die Nutzung des Grund und Bodens durch die entgeltliche Überlassung an Dritte ankam (10 Garagen bzw. Imbissbude, 8 Stellplätze in der Halle).

Etwas anderes ergab sich auch nicht aus dem im März 1971 mit derkette S abgeschlossene Erbbauvertrag. Denn zu der beabsichtigten Errichtung eines Warenhauses auf dem Grundstück ist es nicht gekommen, und E hat den Betrieb der Vermietung von Garagen/Stellplätzen sowie Imbissbude auch in der Zeit des Erbbauvertrags - unbeschadet der vom Bevollmächtigten angeführten dinglichen Rechtslage - unverändert weitergeführt, da eine Anzeige gegenüber den Mietern nicht erfolgt ist und E die Mieten auch während der Zeit der Erbbaurechtsbestellung weiter vereinnahmt hat, sich also an seiner Vermieterstellung und damit an der Einkunftserzielung durch E nichts geändert hat (BFH-Urteil vom 26. April 2006 IX R 22/04, BFH/NV 2006, 2046).

Damit hat E den Betriebsteil "Vermietung von Garagen/Stellplätzen" nach dem Ableben des Pächters letztlich nicht nur wiederaufgenommen, sondern diesen bis zu seinem Tod auch aktiv betrieben und ihn eben nicht nur ruhend fortgeführt. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass E die gewerbliche Vermietung von Garagen bzw. Stellplätzen später (nach Aufhebung des Erbbaurechts für die Firma S im Jahr 1976 und negativer Bescheidung der Bauvoranfrage sowie endgültiger Stilllegung der Tankstellenanlage im Jahr 1981) im Jahr 1991 durch Errichtung von weiteren 51 Garagen auch noch erheblich ausgeweitet hat. Die endgültige Stilllegung der Tankstellenanlage, die nach den obigen Ausführungen für den Betrieb des E zu keiner Zeit von eigenständiger Bedeutung war, rechtfertigt deshalb ebenso wenig die Annahme einer Zwangsentnahme (BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, BFH/NV 2009, 1493) wie bauliche Veränderungen eines Grundstücks zum Zwecke seiner Vermietung (BFH-Urteil vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699, BFH/NV 2007, 1004, nachdem etwa auch der Umbau einer Fabrikhalle zu einem Supermarkt die Wiederaufnahme des ruhenden Gewerbebetriebs nicht unmöglich macht), im Streitfall etwa durch die Errichtung der von E zusätzlich vermieteten Imbissbude.

62

Daher besteht im Streitfall letztlich kein Raum für die Annahme einer schleichenden Betriebsaufgabe, die aus Gründen der Steuergerechtigkeit ohnehin auf besondere Ausnahmefälle beschränkt bleiben muss. Bei einem Unternehmen in der von E betriebenen Form bildet das betrieblich genutzte Grundstück den wesentlichen Betriebsgegenstand, so dass die Angaben des E gegenüber dem Beklagten in seinen Steuererklärungen nicht durch eine zwingende Betriebsaufgabe überholt worden sind (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160 BFH/NV 2005, 126, BFH-Beschluss vom 7. April 2009 III B 54/07, BFH/NV 2009, 1620; ferner BFH-Urteil vom 14. März 2006 VIII R 80/03 BFHE 212, 541 BStBl II 2006, 591, nachdem eine branchenfremde Verwendung eines Grundstücks einem Gewerbebetrieb nicht entgegensteht).

63

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

64

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, ob im Falle einer aus § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO hergeleiteten Klagebefugnis des Beteiligten einer Erbengemeinschaft die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung gemäß § 60 Abs. 3 FGO gegeben sind, und außerdem wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage, ob der IV. Senat des BFH bei der weitgehenden Verneinung der Möglichkeit einer schleichenden Betriebsaufgabe bei einem Steuerpflichtigen, der über Jahre das Ruhen des Betriebs erklärt, möglicherweise andere Maßstäbe anlegt als der VIII. Senat etwa in den BFH-Urteilen vom 17. April 1997 VIII R 2/95, BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388 und vom 14. März 2006 VIII R 80/03 BFHE 212, 541 BStBl II 2006, 591, etwa wenn es dort heißt, dass die objektive Möglichkeit einer Wiederaufnahme des unterbrochenen Betriebs nur dann besteht, wenn sämtliche für die Fortsetzung des eingestellten Gewerbebetriebs wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten und nicht entscheidend umgestaltet werden. Denn in den Fällen der vorliegenden Art, in denen der Steuerpflichtige sich zur Vermeidung der Versteuerung der stillen Reserven auf eine schleichende Betriebsaufgabe beruft, wird es in den seltensten Fällen so sein, dass *sämtliche* für die Fortsetzung des eingestellten Betriebs wesentlichen Betriebsgrundlagen unverändert zurückbehalten werden.

65

