
Datum: 05.12.2003
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2382/98 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2003:1205.4K2382.98F.00

Tenor:

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

Tatbestand:

- Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin (Klin.) Einkünfte aus gewerblichem Grundstückshandel erzielt hat. 1 2
- Die Klin. ist eine "Grundstücksgemeinschaft", die die in gesamthänderischer Verbundenheit entfalteten Grundstücksaktivitäten ihrer Gesellschafter zusammenfasst. Gesellschafter der Klin. waren in den Streitjahren die Brüder F, X und H R. Die Herren R waren in gesamthänderischer Verbundenheit Eigentümer mehrerer Grundstücke, aus denen sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) erzielten. Für jedes Grundstück schlossen sie einen Gesellschaftsvertrag, wobei Gegenstand der jeweiligen GbR der Erwerb und die Verwaltung des betreffenden Grundstücks sein sollte. Für jedes der Streitjahre gab die Klin. eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ab. Sie erklärte Einkünfte aus VuV. 3
- Die Gesellschafter der Klin. waren zudem an der P R GmbH & Co. KG (GmbH & Co. KG), beteiligt und zwar Herr X R mit 27,33 %, Herr H R mit 27,33 % und Herr F R mit 21,34 %. Die restlichen Kommanditanteile entfielen auf die Kinder der drei Gesellschafter. Jeder Familienstamm hielt im Ergebnis 1/3 der Anteile. Die GmbH & Co. KG erzielte als Hoch-, Tief- und Straßenbauunternehmen Einkünfte aus Gewerbebetrieb. 4

Im September 1987 schlossen die Gesellschafter der Klin. einen weiteren Gesellschaftsvertrag über eine GbR mit der Bezeichnung "Grundstücksgesellschaft G". Gegenstand der Gesellschaft sollte der Erwerb und die Verwaltung von Grundstücken in G, L-Straße sein. Am 22.10.1987 kam es zu einer notariellen Vereinbarungen zwischen den Gesellschaftern der Klin., der Landesentwicklungsgesellschaft Nordrhein-Westfalen und der Stadt G. In dem Vertrag, auf den im Übrigen verwiesen wird, verkauften die Landesentwicklungsgesellschaft Nordrhein-Westfalen und die Stadt G Grundstücke an die Gesellschafter der Klin. (in Gesellschaft bürgerlichen Rechts). Auf den betreffenden Flächen sollte ein Kleinkaufhaus mit ergänzenden Einzelhandelsflächen sowie eine Parkgarage u.a. mit öffentlichen Stellplätzen errichtet werden. Der Kaufpreis für die von der Klin. erworbenen Grundstücke belief sich (unter Anrechnung des Kaufpreises für im Gegenzug von der Klin. an die Stadt G veräußerte Flächen) auf 248.820 DM. Zudem hatte die Klin. weitere 532.407 DM für Abbruchkosten, Ingenieurleistungen und weitere Leistungen an die Landesentwicklungsgesellschaft Nordrhein-Westfalen zu zahlen. Ebenfalls im Oktober 1987 schloss die Klin. einen Mietvertrag über große Flächen des zu errichtenden Objekts mit dem Unternehmen M. Das Mietverhältnis wurde für eine Dauer von 15 Jahren vereinbart. Für den Mieter bestand die Option der Verlängerung um zwei Mal 5 Jahre. Der Erwerb der Flächen durch die Klin. und der Abschluss des Mietvertrags erfolgten, nachdem die Q GmbH & Co. Bauträger KG, die die Bebauung und Vermietung ursprünglich hatte vornehmen sollen, in wirtschaftliche Schwierigkeiten geraten war. Für die Übernahme der bereits zu 2/3 fertiggestellten Planung zahlte die Klin. 875.000 DM an die Q GmbH & Co. Bauträger KG.

Das Objekt wurde von der GmbH & Co. KG errichtet. Die Kosten für die Errichtung beliefen sich auf 9.464.055 DM und wurden von der GmbH & Co. KG als Betriebsausgaben behandelt. Während der Bauphase - im September 1988 - beauftragte die Klin. eine Immobilienfirma, die I GmbH, damit, einen Käufer für das Objekt zu finden. Auf den Geschäftsbesorgungsvertrag vom 17.08./12.09.1988 wird Bezug genommen. Das Kaufhaus wurde im Juli 1989 fertig gestellt. Ebenfalls im Juli 1989 fand sich ein Kaufinteressent für das Objekt, der es im November 1989 für 12.915.000 DM erwarb. Die Klin. leistete während der Bauphase 12 Abschlagszahlungen i.H.v. insgesamt 1.749.500 DM an die GmbH & Co. KG. Auf den entsprechenden Überweisungsträgern ist unter Verwendungszweck "Einlage" angegeben. Die restliche Summe wurde nach Veräußerung des Objekts beglichen, indem die Kosten den Privatkonten der drei Kommanditisten bei der GmbH & Co. KG erfolgswirksam belastet wurden. 6

Die von der Klin. für die Streitjahre abgegebenen Feststellungserklärungen umfassten auch das Objekt "Kleinkaufhaus". Auch insoweit erklärte sie Einkünfte aus VuV. Einen Veräußerungsgewinn ermittelte sie nicht. Der Beklagte (Bekl.) folgte den Feststellungserklärungen im Wesentlichen und erließ unter dem Vorbehalt der Nachprüfung entsprechende Feststellungsbescheide: 7

Feststellungsbescheid 1988 vom 02.08.1990: Einkünfte aus VuV: 69.406 DM; 8

Feststellungsbescheid 1989 vom 16.08.1991: Einkünfte aus VuV: 391.543 DM; 9

Feststellungsbescheid 1990 vom 07.01.1992: Einkünfte aus VuV: 160.448 DM; 10

Feststellungsbescheid 1991 vom 25.08.1993: Einkünfte aus VuV: 55.698 DM. 11

1993/1994 kam es zu einer Betriebsprüfung (Bp.) sowohl bei der GmbH & Co. KG als auch bei der Klin. Der Prüfer gelangte dabei zu folgenden Ergebnissen (Tz. 16 des die GmbH & Co. KG betreffenden Bp.-Berichts sowie Tz. 14 des die Klin. betreffenden Bp.-Berichts, beide 12

Die "Beteiligungen" an der nicht gewerblich tätigen "Kaufhaus G GbR" gehörten zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der an der GmbH & Co. KG beteiligten Kommanditisten F, X und H R. Als Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens komme auch die "Beteiligung" an einer nicht gewerblich tätigen Grundstücksgesellschaft in Betracht. Hinzu kämen folgende Besonderheiten: Die "Kaufhaus GbR" habe sich mit der Errichtung und der Veräußerung des Kaufhauses in dem Geschäftsbereich der GmbH & Co. KG betätigt, obwohl für die Gesellschafter ein vertraglich vereinbartes Wettbewerbsverbot bestanden habe. Es habe zu den üblichen Geschäften der GmbH & Co. KG gehört, erworbene Grundstücke zu bebauen und zu veräußern. Der enge zeitliche Zusammenhang zwischen Errichtung und Veräußerung des Objekts deute auf eine bedingte Veräußerungsabsicht der Klin. hin. Hinzu komme der bereits während der Bauphase abgeschlossene Vertrag mit der I GmbH. Die Verflechtung der beiden Gesellschaften lasse den Schluss zu, dass die Gesellschafter der "Kaufhaus GbR" ihre Marktstellung in den Dienst der GmbH & Co. KG stellen und somit zum Absatz von deren Produkten beitragen wollten. Die Beteiligung sei dazu bestimmt gewesen, die gewerbliche Betätigung der GmbH & Co. KG entscheidend zu fördern. Hinzu komme, dass die GmbH & Co. KG der "Kaufhaus GbR" im Dezember 1989 ca. 9,5 Mio. DM Selbstkosten berechnet und damit ca. 22 % des Gesamtumsatzes 1989 getätigt habe. Die Beteiligung an der "Kaufhaus GbR" sei damit geeignet und bestimmt gewesen, die branchengleiche Betätigung der GmbH & Co. KG entscheidend zu fördern und den Absatz ihrer Produkte zu gewährleisten.

13

Nach Ansicht der GmbH & Co. KG, so der Bp.-Bericht weiter, liege kein Sonderbetriebsvermögen vor. In diesem Fall sei jedoch jedenfalls auf der Ebene der einzelnen Gesellschafter jeweils ein gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen. Den Gesellschaftern seien die von der GmbH & Co. KG veräußerten Objekte sowie die Veräußerung des Kaufhauses zuzurechnen. Die Drei-Objekt-Grenze sei überschritten.

14

In verfahrensrechtlicher Hinsicht ergebe sich Folgendes: Zunächst würden (entsprechend dem BMF-Schreiben vom 29.04.1994, BStBl. I 1994, 282) die Einkünfte aus VuV auf der Ebene der "Kaufhaus G GbR" als Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten ermittelt und gesondert und einheitlich festgestellt. Es sei jedoch zu beachten, dass die Anteile an den festgestellten Überschüssen bei den Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter nicht unmittelbar zugrunde gelegt werden dürften. Die Überschusseinkünfte seien vielmehr im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der gewerblichen Einkünfte der GmbH & Co. KG zu berücksichtigen (und die bisher bei den Einkommensteuerveranlagungen der Gesellschafter zugrunde gelegten Einkünfte aus VuV zu stornieren). Bei der Gewinnermittlung der GmbH & Co. KG habe der einzelne Gesellschafter alle Wirtschaftsgüter der Grundstücksgesellschaft anteilig im Rahmen seines eigenen Buchführungswerks zu erfassen und den Gewinnanteil, der sich aus den einzelnen Geschäftsvorfällen der Grundstücksgesellschaft ergebe, nach den Grundsätzen der Gewinnermittlung zu berechnen und anzusetzen. Hieraus ergebe sich für die drei Kommanditisten F, X und H R für 1988 ein Verlust i.H.v. insgesamt 169.387 DM, für 1989 ein Gewinn i.H.v. insgesamt 2.814.759 DM, für 1990 ein Verlust i.H.v. insgesamt 23.645 DM und für 1991 ein Gewinn i.H.v. insgesamt 36.688 DM.

15

In dem die Klin. betreffenden Bp.-Bericht führte der Prüfer zudem aus, hinsichtlich der Jahre 1988, 1989 und 1990 ergäben sich keine Änderungen. Der Vorbehalt der Nachprüfung sei jeweils gemäß § 164 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) aufzuheben. Für 1991 ergäben sich zwei (im Klageverfahren nicht streitige) Änderungen. Die Einkünfte aus VuV seien zu erhöhen (auf

16

110.402 DM). Zudem seien Einkünfte aus Kapitalvermögen (i.H.v. 60.636 DM) anzusetzen. Der Bescheid sei entsprechend zu ändern. Auch hier sei der Vorbehalt der Nachprüfung aufzuheben.

Der Bekl. folgte dem. Er hob den Vorbehalt der Nachprüfung, mit dem die gegenüber der Klin. ergangenen Feststellungsbescheide 1988 bis 1990 versehen worden waren, jeweils auf. Zur Begründung gab er an, die Bp. habe zu keiner Änderung der Besteuerungsgrundlagen geführt. Den Feststellungsbescheid 1991 änderte der Bekl. wie vom Prüfer vorgeschlagen. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er ebenfalls auf. Alle Bescheide datieren vom 17.11.1994. 17

Die im Hinblick auf die GmbH & Co. KG ergangenen Feststellungsbescheide änderte der Bekl., indem er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend verminderte bzw. erhöhte (Änderungsbescheid vom 01.03.1995). Den Vorbehalt der Nachprüfung hob er jeweils auf. Für 1989 (Jahr der Veräußerung des Kaufhauses) ergab sich ein zusätzlicher Gewinn von 2.814.759 DM. 18

Sämtliche Bescheide wurden durch Einspruch angefochten. Die Klin. begründete den von ihr (durch die Steuerberater N und J) eingelegten Einspruch zunächst - vorbehaltlich weiterer Stellungnahme durch Herrn Wirtschaftsprüfer, Steuerberater O - damit, dass, wenn der Verlust/Gewinn der "Kaufhaus G GbR" im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung der GmbH & Co. KG zu berücksichtigen sei, dies zur Folge haben müsse, dass die ihr, der Klin., gegenüber ergangenen Feststellungsbescheide berichtigt werden müssten. Der Prüfungsbericht sei insofern unzutreffend. Dieser Vortrag wurde, nachdem Herr Wirtschaftsprüfer, Steuerberater O bzw. die Sozietät O den Fall übernommen hatten, im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens nicht aufgegriffen. 19

Nachdem die GmbH & Co. KG und die Klin. vorgetragen hatten, ihres Erachtens liege weder Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG vor noch seien die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels bei den Gesellschaftern der Klin. erfüllt, nahm der Bekl. mit Schreiben vom 20.08.1996 folgenden Standpunkt ein: Die "Grundstücksanteile Kaufhaus G" der Gesellschafter der Klin. gehörten nicht zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen der GmbH & Co. KG. Die Klin. habe jedoch aus dem Objekt "Kaufhaus G" gewerbliche Einkünfte erzielt. Diese Frage sei im Feststellungsverfahren der Klin. zu entscheiden. Werde ein Objekt in engem zeitlichen Zusammenhang mit seiner Errichtung veräußert, zwingt dies nach der Lebenserfahrung zu der Schlussfolgerung, dass bei der Errichtung des Objekts zumindest eine bedingte Veräußerungsabsicht bestanden habe. Es reiche aus, wenn von vornherein zumindest auch die Ausnutzung des Vermögenswertes selbst in Erwägung gezogen worden sei, auch wenn eigentlich eine Nutzung durch Fruchtziehung geplant gewesen sei. Dem stehe nicht entgegen, dass die Veräußerung nicht "planmäßig", sondern auf Grund von Finanzierungsschwierigkeiten oder Krankheit erfolgt sei. Der Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung habe hier rd. zwei Jahre betragen, wobei die Veräußerung bereits drei Monate nach Fertigstellung des Objekts erfolgt sei. Allein wegen dieses engen zeitlichen Zusammenhangs sei eine bedingte Veräußerungsabsicht anzunehmen. Hinzu komme, dass bereits im August 1988 ein Vermittlungsauftrag an die I GmbH erteilt worden sei. Darüber hinaus spreche auch die Beteiligung der Gesellschafter der Klin. an der GmbH & Co. KG für eine gewerbliche Betätigung. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien Grundstücksveräußerungen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts einem Gesellschafter, der auch eigene Grundstücke veräußere, in der Weise zuzurechnen, dass unter Einbeziehung der Veräußerungen der Gesellschaft ein gewerblicher Grundstückshandel des Gesellschafters anzunehmen sei. Im Interesse einer sachlich zutreffenden Besteuerung seien 20

alle wirtschaftlichen Aktivitäten in eine Gesamtwürdigung einzubeziehen.

Die Klin. trat der Ansicht des Bekl., sie habe in bedingter Veräußerungsabsicht gehandelt, entgegen. Sie habe vielmehr die Absicht gehabt, das Objekt langfristig zu halten und zu vermieten. Dies entspreche ihrer langjährigen Handhabung. Keines der anderen Vermietungsobjekte sei bisher veräußert worden. Das Objekt "Kaufhaus G" sei allein deshalb verkauft worden, weil es zu unvorhergesehenen Schwierigkeiten gekommen sei. So sei das Mieterunternehmen (M) in eine wirtschaftliche Krise geraten. Das Vorhandensein eines Mieters sei jedoch Voraussetzung für ein Gelingen des Projekts gewesen. Das Unternehmen M habe sich erst erholt, nachdem es in den S-Konzern eingegliedert worden sei. Um sich über die finanzielle Lage des Unternehmens M zu informieren, aber auch weil wegen verschiedener Großaufträge für die GmbH & Co. KG ein erhöhter Finanzierungsbedarf bestanden habe, hätten sich ihre, der Klin., Gesellschafter mit der Bank 1 in Verbindung gesetzt. Diese habe die Veräußerung des Objekts Kleinkaufhaus empfohlen. Für die Vermittlung eines Kaufinteressenten habe die Bank 1 eines ihrer Tochterunternehmen, die I GmbH, vorgeschlagen. Zwar habe sie, die Klin., - entsprechend ihrer langjährigen Übung - nicht verkaufen wollen. Gleichwohl hätten ihre Gesellschafter die Bank 1 auch nicht "verprellen" wollen, da sie an günstigen Konditionen für die erforderlichen Kredite interessiert gewesen seien. Deshalb habe sie, die Klin., die I GmbH beauftragt in der Erwartung, dass ohnehin kein Käufer vermittelt werden würde. Eine Verpflichtung sei sie mit dem Vertrag nicht eingegangen. Erst über ein Jahr nach Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrages habe die I GmbH einen Kaufinteressenten gefunden. Ihre, der Klin., Gesellschafter hätten das Kaufangebot u.a. deshalb angenommen, weil eine Schwestergesellschaft der GmbH & Co. KG, die P R GmbH & Co. KG, wegen eines Garantieschadens über 2,8 Mio. DM dringend finanzielle Mittel benötigt habe. Hinzu gekommen sei, dass der Käufer ein ausgesprochen günstiges Angebot abgegeben habe, weil er aus steuerlichen Gründen dringend ein Investitionsobjekt gesucht habe. Der entstandene Gewinn sei ein "Zufalls- und Glückstreffer" gewesen.

21

Abgesehen hiervon liege ein gewerblicher Grundstückshandel bereits deshalb nicht vor, weil nur ein einziges Grundstück veräußert worden sei. Es fehle an der erforderlichen Nachhaltigkeit. Zudem habe sie, die Klin., sich nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Die I GmbH habe sie eingeschaltet, weil ihr das von der Bank 1 nahe gelegt worden sei. Sie, die Klin., habe sich zu keinem Zeitpunkt um die Veräußerung des Objekts bemüht.

22

Im Verlauf der Einspruchsverfahren zog der Bekl. zum einen die Gesellschafter der Klin. zum Einspruchsverfahren der GmbH & Co. KG hinzu. Zum anderen zog er die Klin. zum Einspruchsverfahren der GmbH & Co. KG und die GmbH & Co. KG zum Einspruchsverfahren der Klin. hinzu. Die Hinzuziehungen stützt er auf § 360 i.V.m. § 174 Abs. 3, 4, 5 AO. Zur Begründung führte er aus, er sei der Ansicht, die "Grundstücksanteile Kaufhaus G" gehörten nicht zum Sonderbetriebsvermögen der GmbH & Co. KG. Die Einkünfte im Zusammenhang mit dem Objekt "Kaufhaus G" seien als gewerbliche Einkünfte bei der Klin. zu erfassen.

23

Mit Einspruchsentscheidung vom 06.03.1998 entschied der Bekl. wie folgt über den Einspruch der GmbH & Co. KG: Der Einspruch sei begründet. Die Einkünfte aus dem Objekt "Kleinkaufhaus G" stellten keine Sonderbetriebseinnahmen bei der GmbH & Co. KG dar. Die Einkünfte seien als gewerbliche Einkünfte bei der Klin. zu erfassen. Die Einkünfte aus dem "Kleinkaufhaus G" seien bei der Klin. in folgender Höhe als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusetzen: 1988: ./ 169.387 DM; 1989: 2.814.759 DM; 1990: ./ 23.645 DM; 1991: 36.688 DM.

24

Unter Änderung der Feststellungsbescheide 1988 bis 1991 vom 01.03.1995 wurden die Einkünfte der GmbH & Co. KG wie folgt festgestellt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1988: 1.549.156 DM 26

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989: 2.073.704 DM 27

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1990: 2.849.576 DM 28

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1991: 3.536.518 DM 29

Am selben Tag entschied der Bekl. über den Einspruch der Klin. und wies ihn als unbegründet zurück. Im Tenor der Einspruchsentscheidung vom 06.03.1998 heißt es weiter, unter Änderung der Feststellungsbescheide 1988 bis 1991 vom 17.11.1994 würden die Einkünfte wie folgt festgestellt: 30

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1988: ./ 169.387 DM 31

Einkünfte aus VuV 1988: 238.793 DM 32

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1989: 2.814.759 DM 33

Einkünfte aus VuV 1989: 182.405 DM 34

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1990: ./ 23.645 DM 35

Einkünfte aus VuV 1990: 184.081 DM 36

Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1991: 36.688 DM 37

Einkünfte aus VuV 1991: 67.162 DM 38

Einkünfte aus Kapitalvermögen 1991: 60.636 DM 39

Mit ihrer Klage hält die Klin. an der Auffassung fest, ein gewerblicher Grundstückshandel liege bereits deshalb nicht vor, weil sie nur ein Objekt veräußert habe. Sie habe keine weiteren Objekte veräußert und dies zu keinem Zeitpunkt beabsichtigt. Es fehle deshalb an der erforderlichen Nachhaltigkeit. Darüber hinaus sei die Drei-Objekt-Grenze, die auch nach der neueren Rechtsprechung des BFH von Bedeutung sei, nicht überschritten worden, so dass die Veräußerung des Objekts als private Vermögensverwaltung zu qualifizieren sei. Ein Ausnahmefall, bei dem nach der neueren Rechtsprechung des BFH gewerblicher Grundstückshandel anzunehmen sei, obwohl weniger als vier Objekte veräußert worden seien, liege nicht vor. Insbesondere habe sie, die Klin., nicht die Absicht gehabt, das Objekt zu veräußern. Wie es zu dem Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrags mit der I GmbH und schließlich zu der Veräußerung gekommen sei, sei im Einspruchsverfahren dargelegt worden. Gegen eine Veräußerungsabsicht spreche, dass mit dem Unternehmen M ein langfristiger Mietvertrag abgeschlossen worden sei. Zudem habe sie, die Klin., sich Anfang 1988 wegen einer langfristigen Finanzierung sowohl an die Bank 1 als auch an die Bank 2 gewandt. Zum Abschluss eines Darlehensvertrags sei es jedoch nicht gekommen. Im März 1989 sei sie wegen einer langfristigen Finanzierung erneut an verschiedene Banken herangetreten. Ein Vertrag sei nicht abgeschlossen worden. Darüber hinaus habe die GmbH & Co. KG das Objekt entgegen der Annahme des Bekl. nicht zum Selbstkostenpreis errichtet. Es sei vielmehr eine Abrechnung wie unter fremden Dritten erfolgt, wobei sich zu ihren, der 40

Klin., Gunsten ausgewirkt habe, dass die GmbH & Co. KG ihre Ressourcen wegen der langen Bauzeit sinnvoll habe einsetzen können (sog. Stoppelbaustelle; insbesondere gleichmäßige Auslastung durch Einbeziehung der Wintermonate) und dass sich ihre, der Klin., Gesellschafter bei der Bauaufsicht und Baubetreuung engagiert hätten. Der Bekl. habe jedenfalls nicht dargetan, dass die Rechnungslegung einem Fremdvergleich nicht standhalte. In diesem Zusammenhang sei zudem zu berücksichtigen, dass es sich bei der GmbH & Co. KG nicht um das Bauunternehmen des das Objekt errichtenden Steuerpflichtigen (Einzelunternehmen), sondern um eine eigenständige Gesellschaft mit Beteiligungsverhältnissen handele, die von denen der Klin. abweichen.

Selbst wenn man unterstelle, dass nach der - neueren - Rechtsprechung des BFH die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels erfüllt seien, habe der Bekl. die Feststellungsbescheide - soweit es um die Frage des gewerblichen Grundstückshandels gehe - gem. § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO aus Gründen des Vertrauensschutzes nicht ändern dürfen. Im Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids 1989 am 16.08.1991 habe der BFH in ständiger Rechtsprechung das Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels verneint, wenn weniger als vier Objekte veräußert worden seien. Die Finanzverwaltung sei dem im Grundsatz gefolgt (BMF-Schreiben vom 20.12.1990, BStBl. I 1990, 884). Soweit die Finanzverwaltung andere Objekte als Eigentumswohnungen, Ein- und Zweifamilienhäuser von der Drei-Objekt-Grenze ausgenommen habe, habe sie auch hier eine Mehrzahl von Veräußerungen für erforderlich gehalten. Im Verlauf der 90er Jahre habe sich die Rechtsprechung, insbesondere die des X. Senats des BFH, verschärft (Urteile vom 24.01.1996 X R 255/93, BStBl. II 1996, 303 und vom 14.01.1998 X R 1/96, BStBl. II 1998, 346). Auch die Entscheidung des Großen Senats vom 10.12.2001 (GrS1/98, BStBl. II 2002, 291) und die auf dieser Entscheidung aufbauende weitere Rechtsprechung, die in größerem Umfang Ausnahmen von der Drei-Objekt-Grenze zuließen, seien im Jahr 1991 nicht vorhersehbar gewesen.

Die gegenüber ihr, der Klin., ergangene Einspruchsentscheidung sei im Übrigen auch deshalb rechtswidrig, weil eine verbösernde Einspruchsentscheidung nicht habe ergehen dürfen. Der Einspruch sei unzulässig gewesen. Die Voraussetzungen einer Änderung der ursprünglichen Feststellungsbescheide nach § 174 AO hätten nicht vorgelegen. Auf den Hinweis der Berichterstatterin vom 25.11.2002 werde Bezug genommen. Ergänzend werde geltend gemacht, dass im Zeitpunkt der Begründung des Einspruchs im November 1994 keine doppelte Erfassung von Einkünften vorgelegen habe, weil der später (am 01.03.1995) gegenüber der GmbH & Co. KG erlassene Änderungsbescheid noch nicht existiert habe.

Die Klin. hat im Verlauf des Klageverfahrens verschiedene Unterlagen, insbesondere über Finanzierungsverhandlungen mit Kreditinstituten eingereicht. Auf diese Unterlagen wird Bezug genommen.

Die Klin. beantragt,

die ihr gegenüber ergangene Einspruchsentscheidung vom 06.03.1994 (Geschäftszeichen des Beklagten: 37-40/95-97 - VIII/3) aufzuheben,

hilfsweise die Revision zuzulassen

sowie die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Bekl. beantragt,

die Klage abzuweisen,

49

hilfsweise die Revision zuzulassen.

50

Er vertritt die Auffassung, die Voraussetzungen eines gewerblichen Grundstückshandels seien erfüllt. Die Klin. sei nachhaltig tätig geworden, indem sie zahlreiche Einzelaktivitäten entfaltet und das gewerbliche Objekt "Kleinkaufhaus" errichtet habe. Auch unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des BFH liege keine private Vermögensverwaltung vor. Bei dem errichteten und veräußerten Objekt handele es sich um ein gewerbliches Großobjekt, nicht um ein Wohnobjekt. Zudem sei das Grundstück, auf dem das Objekt errichtet worden sei, in zumindest bedingter Veräußerungsabsicht gezielt zum Zwecke der Bebauung erworben worden. Die langfristige Vermietung des Objekts stehe der Annahme einer Veräußerungsabsicht nicht entgegen. Bei einem Objekt wie dem vorliegenden stelle eine langfristige Vermietung an einen solventen Mieter vielmehr einen zusätzlichen Anreiz für potentielle Investoren dar. Darüber hinaus habe die GmbH & Co. KG der Klin. nur die Selbstkosten berechnet. Die auf die Bauphase (September 1987 bis Juli 1989) entfallenden kalkulatorischen Vorfinanzierungskosten von 818.331 DM (Zinssatz: 7,5 %) seien der Klin. nicht in Rechnung gestellt worden. Auch wenn man unterstelle, dass die Klin. während der Bauphase Abschlagszahlungen i.H.v. 1.749.500 DM geleistet habe, halte die Handhabung einem Fremdvergleich nicht stand. Diese Summe mache weniger als 15 % der Gesamtsumme aus. Es sei auch zu berücksichtigen, dass die Gesellschafter der Klin. hauptberuflich in der Baubranche tätig seien (Bauunternehmer).

51

§ 176 Abs. 1 Nr. 3 AO stehe einer Änderung der gegenüber der Klin. ergangenen Feststellungsbescheide nicht entgegen. Es lägen keine abweichenden höchstrichterlichen Aussagen zu der in Streit stehenden Rechtsfrage vor. Etwas anderes folge auch nicht aus dem BMF-Schreiben vom 20.12.1990. Hieraus ergebe sich gerade, dass die Finanzverwaltung die Drei-Objekt-Grenze nur auf Eigentumswohnungen und Ein- sowie Zweifamilienhäuser, nicht jedoch auf sog. Großobjekte angewandt habe. Dass auch bei Großobjekten eine Mehrzahl von Veräußerungen erforderlich sein solle, um gewerblichen Grundstückshandel annehmen zu können, lasse sich diesem Schreiben nicht entnehmen.

52

Die Einspruchsentscheidung sei auch nicht etwa deshalb rechtswidrig, weil eine verbösernde Entscheidung nicht habe ergehen dürfen. Der Einspruch der Klin. sei zulässig gewesen. Bei den angefochtenen Änderungsbescheiden habe es sich um belastende Verwaltungsakte gehandelt. Eine Beschwer habe schon aus diesem Grunde vorgelegen. Die Finanzbehörde habe den durch Einspruch angefochtenen Verwaltungsakt umfassend zu überprüfen. Zudem habe die Klin. konkrete Einwendungen gegen die Bescheide erhoben (Berichtigung der gegenüber der Klin. erlassenen Bescheide bei der Annahme von Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG). Unabhängig hiervon sei eine Änderung der gegenüber der Klin. ergangenen Bescheide jedenfalls nach § 174 Abs. 4, Abs. 5 AO möglich gewesen. Ein "bestimmter Sachverhalt" im Sinne dieser Vorschrift sei ein Lebensvorgang, an den das Gesetz (u.U. mehrere verschiedene) steuerliche Folgen knüpfe. Der Lebensvorgang könne aus mehreren zeitlich auseinander liegenden einzelnen Ereignissen bestehen. "Sachverhalt" sei vorliegend die Errichtung, Vermietung und Veräußerung des Objekts "Kleinkaufhaus". Dieser Sachverhalt seien zunächst unzutreffend beurteilt worden (Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG). Auf Grund der Berichtigung des gegenüber der GmbH & Co. KG ergangenen Bescheids hätten die richtigen steuerlichen Folgerungen gegenüber der Klin. (gewerblicher Grundstückshandel) gezogen werden können.

53

Entscheidungsgründe:

54

55

Die Klage hat keinen Erfolg.

Die Klage ist zulässig. Bei der Klage der Klin. handelt es sich um eine isolierte Anfechtungsklage gegen die Einspruchsentscheidung. Gem. § 44 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) ist Gegenstand einer Anfechtungsklage zwar grundsätzlich der ursprüngliche Verwaltungsakt, den er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat. Ausnahmsweise kann aber auch nur die Rechtsbehelfsentscheidung Gegenstand der Anfechtungsklage sein, nämlich dann, wenn die Einspruchsentscheidung den Kläger erstmals beschwert. Dies ist hier der Fall. Der Bekl. hat im Hinblick auf die Klin. eine verbösernde Einspruchsentscheidung erlassen, indem er Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt und - für das Streitjahr 1989 - einen Veräußerungsgewinn erfasst hat. Die Klin. will mit ihrer Klage erreichen, dass der Zustand wieder hergestellt wird, der vor Ergehen der Einspruchsentscheidung bestand (vorbehaltlose Feststellung von Einkünften aus VuV und aus Kapitalvermögen in der durch die Bp. ermittelten Höhe).

56

Die Klage ist jedoch unbegründet. Die Einspruchsentscheidung ist rechtmäßig und verletzt die Klin. nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Bekl. ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Klin. Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat. An dem Erlass einer verbösernden Einspruchsentscheidung war er nicht gehindert.

57

Gem. § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird und sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt. Zudem darf es sich nicht um private Vermögensverwaltung handeln. Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, wird die Grenze von der privaten Vermögensverwaltung zum Gewerbebetrieb überschritten, wenn nach dem Gesamtbild der Betätigung und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von Grundbesitz im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten entscheidend in den Vordergrund tritt. Die zur Konkretisierung dieser Unterscheidung eingeführte sog. Drei-Objekt-Grenze ist als gewichtiges Indiz grundsätzlich unabhängig davon zu beachten, ob der Steuerpflichtige die veräußerten Objekte lediglich angeschafft oder ob er sie errichtet hat (Indiz für gewerblichen Grundstückshandel: Veräußerung von mindestens vier Objekten innerhalb eines Zeitraums von 5 Jahren). Unerheblich sind Größe, Wert und Nutzungsart des Objekts. Allerdings kommt der Drei-Objekt-Grenze nur eine indizielle Bedeutung zu. Die Zahl der veräußerten Objekte und der zeitliche Abstand sind als Beweisanzeichen gerechtfertigt, weil die innere Tatsache der von Anfang an bestehenden Veräußerungsabsicht oft nicht zweifelsfrei feststellbar ist.

58

Auf diese Indizienmerkmale kommt es nicht an, wenn sich bereits aus anderen besonderen Umständen zweifelsfrei eine von Anfang an bestehende oder aber fehlende Veräußerungsabsicht ergibt. Dementsprechend ist trotz Überschreitens der Drei-Objekt-Grenze ein gewerblicher Grundstückshandel nicht anzunehmen, wenn eindeutige Anhaltspunkte gegen eine von Anfang an bestehende Veräußerungsabsicht sprechen. Andererseits können auch bei einer Veräußerung von weniger als vier Objekten besondere Umstände auf eine gewerbliche Betätigung schließen lassen. Beispielsweise kann auf eine gewerbliche Betätigung geschlossen werden, wenn das im zeitlichen Zusammenhang mit der Bebauung und Veräußerung erworbene Grundstück schon vor seiner Bebauung verkauft worden ist oder wenn ein solches Grundstück von vornherein auf Rechnung oder nach Wünschen des Erwerbers bebaut wird. Für eine gewerbliche Betätigung kann auch der Umstand sprechen, dass das Bauunternehmen des das Grundstück bebauenden

59

Steuerpflichtigen erhebliche Leistungen für den Bau erbringt, die nicht wie unter fremden Dritten abgerechnet werden (Beschluss vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291). Eine unbedingte Veräußerungsabsicht des Steuerpflichtigen kann sich auch aus seinem Verhalten vor, während oder nach der Bauphase ergeben. So kann eine unbedingte Veräußerungsabsicht beispielsweise auch dann vorliegen, wenn der Steuerpflichtige das Bauvorhaben nur kurzfristig finanziert, wenn er bereits während der Bauphase eine Maklerfirma mit dem Verkauf des Objekts beauftragt oder selbst Veräußerungsannoncen schaltet, wenn er vor Fertigstellung des Objekts einen Vorvertrag mit dem künftigen Erwerber schließt oder wenn er Gewährleistungspflichten über den bei Privatverkäufen üblichen Bereich hinaus übernimmt. In diesen Fällen scheidet die Möglichkeit, dass das Gebäude für Zwecke der eigenen Vermögensverwaltung hergestellt wird, aus (BFH Urteil vom 18.09.2002 X R 108/96, BFH/NV 2003, 455; BFH Urteil vom 18.09.2002 X R 183/96, BStBl. II 2003, 238; BFH Urteil vom 18.09.2002 X R 5/00, BStBl. II 2003, 286; BFH Urteil vom 27.11.2002 X R 53/01, BFH/NV 2003, 1291).

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ergibt sich, dass die Klin. hinsichtlich des Objekts "Kleinkaufhaus" keine private Vermögensverwaltung betrieben, sondern die Grenze zum gewerblichen Grundstückshandel überschritten hat. Zwar hat sie lediglich ein Objekt veräußert, so dass die Drei-Objekt-Grenze nicht überschritten wurde. Besondere Umstände lassen jedoch den Schluss zu, dass die Klin. von vornherein beabsichtigte, das Objekt zu veräußern und nicht für Zwecke der eigenen Vermögensverwaltung einzusetzen. Entscheidende Bedeutung kommt dem Umstand zu, dass die Klin. während der Bauphase die I GmbH damit beauftragt hat, einen Käufer für das Objekt zu finden. Die Klin. trägt in diesem Zusammenhang vor, sie habe den Vertrag mit der I GmbH nur abgeschlossen, weil sie die Bank 1 nicht habe "verprellen" wollen. Die Bank 1 hat zudem mit Schreiben vom 09.10.1996 bestätigt, dass die Gesellschafter der Klin. einem Kontakt mit den Vertretern der I GmbH nur "zögernd bzw. widerstrebend" zugestimmt hätten (es aber im Übrigen zu einer Ausweitung der Geschäftsbeziehungen gekommen sei, wofür sie, die Bank 1, dankbar sei). Zudem trägt die Klin. vor, dass sie mit dem Abschluss des Geschäftsbesorgungsvertrags keine Verpflichtung eingegangen und dass ohnehin nicht mit der Vermittlung eines Käufers zu rechnen gewesen sei. Dieses Vorbringen spricht nicht gegen eine unbedingte Veräußerungsabsicht der Klin. Das Argument der Klin., sie sei keine Verpflichtung eingegangen, ist bereits deshalb nicht stichhaltig, weil es dem Leitbild des Maklervertrags entspricht, dass derjenige, der die Dienste eines Maklers in Anspruch nimmt, den Maklerlohn nur zu zahlen hat, wenn der angestrebte Vertrag durch die Leistung des Maklers zustande kommt. Zudem ist nicht ersichtlich, weshalb mit der Auffindung eines Kaufinteressenten nicht zu rechnen war. Angesichts der vereinbarten Provision musste die Klin. davon ausgehen, dass die I GmbH nachdrücklich tätig werden würde, um einen Kaufinteressenten vorzuweisen. Auch die Bestätigung der Bank 1 vom 09.10.1996 steht dem gedanklichen Schluss von dem Abschluss des Maklervertrags auf eine unbedingte Veräußerungsabsicht der Klin. nicht entgegen. Denn die Bank 1 unterhält - wie sich aus dem Bestätigungsschreiben selbst ergibt - gute geschäftliche Beziehungen zur Firmengruppe R.

Demgegenüber bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass die Klin. beabsichtigte, das Objekt nach seiner Fertigstellung für Zwecke der eigenen Vermögensverwaltung zu nutzen. Der Bekl. weist zu Recht darauf hin, dass der Abschluss eines langfristigen Mietvertrags mit dem Unternehmen M nicht dafür spricht, dass die Klin. das Objekt selbst zur Erzielung von Einkünften aus VuV nutzen wollte. Denn bei Objekten wie dem vorliegenden ist das Vorhandensein eines Mieters i.d.R. Voraussetzung für eine Veräußerung. Auf die zu Wohnobjekten ergangene Rechtsprechung des BFH kann sich die Klin. nicht mit Erfolg berufen. Bei Wohnobjekten schränken langfristige Mietverträge die Verwertung durch

Veräußerung typischerweise ein (vgl. BFH Urteil vom 07.12.1995 III R 24/92, BFH/NV 1996, 606). Auch eine langfristige Finanzierung hat die Klin. nicht vorgenommen. Zwar ergibt sich aus den eingereichten Unterlagen, dass wegen der Aufnahme eines Kredits zur Finanzierung des Objekts Anfang 1988 Kontakt mit der Bank 1 und der Bank 2 bestanden hat und die Klin. im März 1989 zudem an verschiedene andere Kreditinstitute herangetreten ist. Zum Abschluss eines Darlehensvertrags ist es jedoch nicht gekommen. Die Klin. hat das Objekt nicht nur nicht langfristig, sondern überhaupt nicht finanziert. Dass die Klin. sich über eine mögliche Finanzierung informiert hat, zwingt nicht zu der Annahme, sie habe das Objekt nicht veräußern wollen. Denn auch bei Vorliegen einer unbedingten Veräußerungsabsicht kann die Veräußerung daran scheitern, dass kein Käufer gefunden wird.

Da sich bereits aus dem Abschluss des Vertrags mit der I GmbH ergibt, dass die Klin. das Objekt veräußern wollte, muss der Senat nicht entscheiden, ob eine gewerbliche Tätigkeit der Klin. deshalb vorliegt, weil das Objekt durch die GmbH & Co. KG errichtet wurde und die Leistungen - möglicherweise - nicht wie unter Fremden abgerechnet wurden. 62

Die Klin. hat auch nachhaltig gehandelt. Zwar beabsichtigte sie nicht, weitere Objekte zu veräußern. Die Nachhaltigkeit ergibt sich jedoch daraus, dass ihr nach dem mit der Landesentwicklungsgesellschaft Nordrhein-Westfalen und der Stadt G am 22.10.1987 geschlossenen Vertrag die Bauleitung vor Ort oblag. Die Klin. hat in Übereinstimmung hiermit selbst vorgetragen, dass die GmbH & Co. KG zwar "quasi als Generalunternehmer" fungiert habe, die Gesellschafter der Klin. sich jedoch an der Planung und Durchführung des Neubaus, an den organisatorischen Abläufen sowie an der Baubetreuung und Bauaufsicht beteiligt und entsprechend engagiert hätten (zur Nachhaltigkeit in einem solchen Fall, vgl. BFH Urteil vom 14.10.2002 VIII R 70/98, BFH/NV 2003, 742). 63

Darüber hinaus hat sich die Klin. am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfordert, dass der Steuerpflichtige sich mit seiner Verkaufsabsicht an den allgemeinen Markt, d.h. an einen nicht abgeschlossenen Kreis von Personen, wendet. Dabei kann der Steuerpflichtige sich auch die Werbung anderer zu Nutze machen. Es genügt sogar, wenn die Verkaufsabsicht nur einem kleinen Kreis von Personen - u.U. auch nur einer einzigen Person - bekannt wird und der Steuerpflichtige damit rechnet, die Verkaufsabsicht werde sich herumsprechen. Entscheidend ist, dass der Steuerpflichtige sich insofern an den allgemeinen Markt wendet, als er an jeden, der die Verkaufsbedingungen erfüllt, verkaufen will (vgl. z.B. BFH Urteil vom 16.05.2002 III R 9/98, BFH/NV 2002, 1233). Diese Voraussetzungen liegen vor. Die Klin. hat ein Maklerunternehmen damit beauftragt, einen Käufer für das Objekt zu finden und sich so an den allgemeinen Markt gewandt. 64

Der Bekl. durfte die nach der Bp. ergangenen Feststellungsbescheide mit Erlass der Einspruchsentscheidung zuungunsten der Klin. ändern. Der Einspruch war zulässig, so dass eine Verböserung - nach entsprechendem Hinweis - möglich war. Teilbestandskraft war nicht eingetreten. Darüber hinaus stand § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO einer Änderung nicht entgegen. 65

Gem. § 367 Abs. 2 AO hat die Finanzbehörde, die über einen Einspruch entscheidet, die Sache in vollem Umfang erneut zu prüfen. Der Verwaltungsakt kann dabei auch zum Nachteil des Einspruchsführers geändert werden, wenn dieser auf die Möglichkeit einer verbösernden Entscheidung unter Angabe von Gründen hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben worden ist, sich hierzu zu äußern. Eine verbösernde Einspruchsentscheidung ist jedoch nur dann rechtmäßig, wenn der Einspruch zulässig ist. Denn nur wenn der Einspruch zulässig ist, darf eine Sachprüfung nach § 367 Abs. 2 AO erfolgen (BFH Urteil vom 28.11.1989 VIII R 40/84, BStBl. II 1990, 561; FG Baden-Württemberg Urteil vom 09.07.2001 14 K 260/96, Juris; 66

Birkenfeld in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 367 AO Rn. 190; Tipke/Kruse, AO/FGO, § 367 AO Rn. 25 u. § 358 Rn. 24). Diese Voraussetzungen sind erfüllt.

Insbesondere fehlte es nicht an einer Beschwer der Klin. Nach § 350 AO ist nur befugt Einspruch einzulegen, wer geltend macht, durch den Verwaltungsakt beschwert zu sein. Der Senat muss nicht entscheiden, ob die Auffassung des Bekl., eine Beschwer ergebe sich bereits daraus, dass es sich bei den nach Bp. ergangenen Bescheiden um belastende Verwaltungsakte handle, zutrifft (a.A. für den Fall einer "steuerneutralen" Begründung des Einspruchs z.B. BFH Urteil vom 04.04.1974 IV R 7/71, BStBl. II 1974, 522; BFH Urteil vom 26.11.1974 VIII R 258/72, BStBl. II 1975, 206; BFH Urteil vom 27.01.1981 VIII R 20/79, n.v., Juris). Denn die Klin. hat, indem sie vorgetragen hat, die ihr gegenüber ergangenen Feststellungsbescheide müssten berichtigt werden, wenn der Verlust/Gewinn der "Kaufhaus G GbR" im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung GmbH & Co. KG zu berücksichtigen sei, geltend gemacht, durch die angefochtenen Bescheide beschwert zu sein. Die Frage, ob diese Rechtsauffassung zutrifft, ob die Einkünfte aus der "Kaufhaus G GbR" in diesem Fall also tatsächlich nicht einheitlich und gesondert hätten festgestellt werden dürfen, ist nicht von Bedeutung. Aus diesem Vorbringen ergibt sich ein Rechtsschutzbedürfnis der Klin. für die Durchführung des Einspruchsverfahrens. Ob ihre Rechtsauffassung richtig ist, wäre eine Frage der Begründetheit des Einspruchs gewesen. Das Rechtsschutzbedürfnis ist im Verlauf des Einspruchsverfahrens auch nicht entfallen. Zwar hat die Klin. ihr Vorbringen, die Feststellungsbescheide seien zu berichtigen, nicht wiederholt (weil sie im folgenden, vertreten durch ihre neuen Bevollmächtigten, argumentiert hat, erstens liege kein Sonderbetriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG und zweitens kein gewerblicher Grundstückshandel bei ihr, der Klin., vor). Sie hat dieses Vorbringen jedoch auch nicht ausdrücklich fallen lassen. Bei dieser Sachlage ist nach Auffassung des Senats davon auszugehen, dass die Klin. das Argument, die Einkünfte seien im Rahmen der bei ihr vorzunehmenden Feststellung nicht zu berücksichtigen, weiterhin, wenn unter Umständen auch nur hilfsweise, aufrecht erhalten hat. Es wäre an der sachkundig vertretenen Klin. gewesen mitzuteilen, dass das neue Vorbringen abschließend sein soll, die ursprüngliche Argumentation also nicht mehr aufrecht erhalten wird.

67

Der nach § 367 Abs. 2 Satz 2 AO erforderliche Verböserungshinweis ist erfolgt. Der Bekl. hat die Klin. im Verlauf des Einspruchsverfahrens mehrmals darauf hingewiesen, dass er beabsichtige, die Feststellungsbescheide dahingehend zu ändern, dass im Hinblick auf die Tätigkeit der "Kaufhaus G GbR" Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden. Der Bekl. hat der Klin. auch die Möglichkeit eingeräumt, sich hierzu zu äußern. Ein ausdrücklicher Hinweis des Inhalts, dass der Einspruchsführer die beabsichtigte Änderung zu seinen Ungunsten verhindern kann, indem er den Einspruch zurücknimmt, ist für einen Verböserungshinweis i.S.d. § 367 Abs. 2 Satz 2 AO nicht erforderlich (Tipke/Kruse, AO/FGO, § 367 AO Rn. 30).

68

Eine Verböserung war auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Feststellungsbescheide teilweise - soweit es nicht um die Zuordnung der Einkünfte aus VuV aus der "Kaufhaus GbR" ging - bestandskräftig geworden waren. Zwar enthält ein Feststellungsbescheid mehrere selbständige Feststellungen über Besteuerungsgrundlagen, die eines selbständigen Schicksals fähig sind und eigenständig in Bestandskraft erwachsen können (vgl. BFH Urteil vom 06.12.2000 VIII R 21/00, BStBl. II 2003, 194). Die Frage der Teilbestandskraft stellt sich jedoch nur im Rahmen des Klageverfahrens. Im Einspruchsverfahren besteht - anders als im Klageverfahren - keine Bindung an die vom Rechtsbehelfsführer gestellten Anträge. Die Finanzbehörde hat den angefochtenen Bescheid vielmehr in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht in vollem Umfang zu überprüfen (vgl. BFH Urteil vom 10.09.1997 VIII B 55/96,

69

§ 176 Abs. 1 Nr. 3 AO stand einer Änderung der gegenüber der Klin. (im Anschluss an die Bp.) ergangenen Feststellungsbescheide ebenfalls nicht entgegen. Gem. § 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 AO darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids zuungunsten des Steuerpflichtigen nicht berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Ob diese Voraussetzungen vorliegen, bedarf keiner Entscheidung. Im Hinblick auf die nach Bp. ergangenen Bescheide (Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung und Änderung in anderen, unstreitigen Fragen) greift § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO bereits deshalb nicht, weil in der betreffenden Frage (Einkünfte aus Gewerbebetrieb wegen gewerblichen Grundstückshandels) keine Änderung vorgenommen wurde. Auf die bei Erlass der Einspruchsentscheidung vorgenommenen Änderungen findet § 176 Abs. 1 Nr. 3 AO keine Anwendung. Denn der Anwendungsbereich des § 176 AO erstreckt sich nicht auf Änderungen, die im Einspruchsverfahren vorgenommen werden (Tipke/Kruse, AO/FGO, § 176 Rn. 3 m.w.N.). Rechtsgrundlage für eine Änderung zuungunsten des Steuerpflichtigen im Einspruchsverfahren ist keine Änderungsnorm (§§ 164, 165, 172 ff. AO), sondern § 367 Abs. 2 AO.

70

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

71

Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

72