

# FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 6 K 9/18

Urteil des Senats vom 26.03.2019

Rechtskraft: NZB eingelegt, Az. BFH IV R 13/19

Normen: EStG § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, EStG § 16 Abs. 3, EStG § 16 Abs. 3b

Leitsatz: 1. Bei dem Verkauf eines Großhandelsunternehmens (hier: Brotgroßhandel) stellt das Betriebsgrundstück in der Regel die wesentliche Betriebsgrundlage dar.

2. Auch bei einer drei Generationen umfassenden Zeitspanne kommt eine Betriebsaufgabe nicht in Betracht, wenn der Betrieb von der dritten Generation identitätswahrend hätte fortgeführt werden können.

Überschrift: Einkommensteuer: Betriebsunterbrechung bei Nutzungsüberlassung des Grundstücks über 60 Jahre

## **Tatbestand:**

Die Beteiligten streiten darüber, wie die Einkünfte aus einem ehemaligen Brotgroßhandel in den Jahren 2013 und 2014 zu qualifizieren sind.

A, der Erblasser, gründete Anfang der Dreißigerjahre des vorigen Jahrhunderts auf dem in Hamburg belegenen Grundstück X-Straße einen Brotgroßhandel. Dieser bestand darin, dass der Erblasser mit einem Lastwagen Brot aus den umliegenden Bundesländern von Hamburg abholte und dieses in Hamburg verkaufte.

Auf dem Grundstück befanden sich zunächst die Hallen einer alten XXX. 1947 entfernte der Erblasser diese und errichtete dort einen Lagerraum für den Brotgroßhandel, mehrere Garagen sowie ein Wohn- und Verwaltungsgebäude.

1953 verkaufte der Erblasser seinen Brotgroßhandel an Herrn B für ... DM. Laut Kaufvertrag vom ... 1953 umfasste der Betrieb einen Lieferwagen und eine Kundenliste. Der Brotgroßhandel wurde vom Käufer nicht mehr von dem Grundstück X-Straße aus betrieben. Das Grundstück und die darauf befindlichen Gebäude wurden in der Folgezeit verpachtet.

1956 wurde auf dem Grundstück ein Lagerschuppen überdacht und in einen Teil der Garagen und Bürogebäude zog eine YYY. 1975 wurden die vorhandenen baufällig gewordenen Garagen durch eine neue Garagenhalle ersetzt und die Lagerhalle erweitert. Mit Bescheid vom ... 2015 wurde auf dem Grundstück der Neubau von zwei Mehrfamilienhäusern (44 WE) mit Tiefgarage genehmigt.

A verstarb am ... 1985 und vererbte das Grundstück an seine Ehefrau C als Alleinerbin. Diese verstarb am ... 2001. Erben von C waren zu je 1/3 in Erbengemeinschaft die Kinder D, E und F. F verstarb im ... 2012. Ihre Beteiligung ging auf ihre beiden Söhne G und H zu gleichen Teilen über. Am ... 2013 verstarb D. Dessen Beteiligung ging zu 1/2 auf seine Ehefrau J und zu jeweils 1/4 auf seine beiden Kinder Dr. K und L über. Am ... 2014 veräußerte E seinen Anteil an der Erbengemeinschaft zu jeweils zur Hälfte an Dr. K und L, wobei der Übergang der Nutzen und Lasten zum 1. Juli 2014 erfolgen sollte. Am ... 2014 übertrug J mit Wirkung zum 1. Juli 2014 ihren Anteil zu jeweils zur Hälfte auf Dr. K und L. Zudem verkauften G und H am ... 2014 ihre

Erbanteile jeweils zur Hälfte an Dr. K und L mit Wirkung zum 1. Oktober 2014. Am ... 2015 veräußerten Dr. K und L ihre nunmehr jeweils hälftigen Anteile an der Erbengemeinschaft an die M GmbH & Co. KG. Damit wurde die ehemalige Erbengemeinschaft zivilrechtlich vollständig abgewickelt.

Seit 1953 wurden die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Grundstücks als Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

Mit Schreiben vom 23. September 2014 erklärten die Mitglieder der Erbengemeinschaft rückwirkend zum 24. Juni 2014 die Aufgabe der Betriebsverpachtung des Grundstücks X-Straße. Bereits seit 1966 sei der aktive Gewerbebetrieb eingestellt. Vorhanden seien seitdem lediglich die auf dem Grundstück befindlichen Gebäude (insbesondere Lagerhallen, Garagen sowie Kontorräume). Sollten bereits seit 1966 die Voraussetzungen der Betriebsaufgabe vorgelegen haben, sei diese Erklärung als gegenstandslos zu betrachten.

In den Feststellungserklärungen vom 25. September 2014 und 23. Dezember 2015 für 2013 und 2014 erklärten die Mitglieder der Erbengemeinschaft C hinsichtlich des Grundstücks X-Straße nicht mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern aus Vermietung und Verpachtung.

Mit Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2017 stellte der Beklagte Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Jahr 2013 in Höhe von ... Euro fest. Diese verteilten sich nach dem Bescheid zu 1/3 (bis zum 29. August 2013) auf D, zu 1/3 auf E, zu 1/6 auf G, zu 1/6 auf H und zu 1/3 ab dem 30. August 2013 auf die „Erbengemeinschaft nach D“.

Dieser Bescheid wurde durch den Feststellungsbescheid vom 18. April 2017 dahingehend geändert, dass anstelle der „Erbengemeinschaft nach D“ nunmehr ab dem 30. August 2013 Dr. K zu 1/12, L zu 1/12 und J zu 1/6 beteiligt waren.

Mit Feststellungsbescheid vom 25. Januar 2017 stellte der Beklagte Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 2014 in Höhe von ... Euro fest. Diese setzten sich aus laufenden Gewinnen in Höhe von ... Euro und Veräußerungsgewinnen in Höhe von ... Euro zusammen. Daneben wurden negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von -... Euro festgesetzt. Die Einkünfte verteilten sich bis zum 30. Juni 2014 zu 1/3 auf E, bis zum 30. September 2014 zu 1/6 auf G, bis zum 30. September 2014 zu 1/6 auf H, bis zum 30. Juni 2014 auf die „Erbengemeinschaft nach D“ zu 1/3, ab dem 1. Juli 2014 zu 1/3 und ab dem 1. Oktober 2014 zu 1/2 auf Dr. K und ab dem 1. Juli 2014 zu 1/3 und ab dem 1. Oktober 2014 zu 1/2 auf L.

Dieser Bescheid wurde am 20. Februar 2017 dahingehend geändert, dass die „Erbengemeinschaft nach D“ ausschied und Dr. K sowie L jeweils ab dem 1. Januar 2014 zu 1/12, ab dem 1. Juli 2014 zu 1/3 und ab dem 1. Oktober 2014 zu 1/2 beteiligt waren. Zudem wurde eine Beteiligung von J vom 1. Januar 2014 bis 30. Juni 2014 in Höhe von 1/6 festgestellt. Am 13. September 2017 wurde der Bescheid aus hier nicht streitgegenständlichen Gründen nochmals geändert.

Am 23. Februar 2017 bzw. 2. März 2017 und 12. Mai 2017 erhob die „Erbengemeinschaft C“ Einspruch gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung 2013 und 2014 auch in Gestalt der jeweiligen Änderungsbescheide. Zur Begründung wurde ausgeführt: Die Erbengemeinschaft habe niemals vorgehabt, den Fuhrbetrieb wieder

zu eröffnen. Im Jahr 1966 sei der Fuhrbetrieb nach der mündlichen Überlieferung des Erblassers aufgegeben worden. Es könne kein ruhender Gewerbebetrieb angenommen werden, da dieser eine Aufnahme innerhalb eines angemessenen Zeitraums voraussetze – dies seien höchstens zwei Jahre. Identitätswahrend habe der Fuhrbetrieb nicht wieder fortgeführt werden können. Dem Beklagten seien die für die steuerliche Beurteilung notwendigen Tatsachen damals bekannt gewesen, insbesondere die Aufgabe der fuhrunternehmerischen Aktivitäten und die Veräußerung des betrieblichen Inventars. § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sei nicht anwendbar. Die Einkünfte müssten daher als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung behandelt werden und der Veräußerungsgewinn sei steuerfrei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2017 wies der Beklagte die Einsprüche zurück und wies darauf hin, dass sich der Bescheid an den Empfangsbevollmächtigten der (ehemaligen) Erbengemeinschaft C richte. Zur Begründung führte er aus: Es habe damals nur eine Betriebsunterbrechung und keine Betriebsaufgabe vorgelegen. Eine Betriebsunterbrechung könne vorliegen, wenn die wesentlichen Betriebsgrundlagen verpachtet würden. Das Grundstück stelle eine solche wesentliche Betriebsgrundlage aufgrund seiner Beschaffenheit und Ausstattung dar. Aufgrund seiner attraktiven zentralen Lage unweit des Stadtzentrums, der guten Anbindung an die Autobahn und der Nähe zum Hamburger Hafen sei es wirtschaftlich von großer Bedeutung für den Betrieb. Hingegen handele es sich bei den veräußerten Fahrzeugen – wobei ihm Nachweise zum Umfang des Fuhrparks fehlten – nicht um eine wesentliche Betriebsgrundlage. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen seien nicht in der Form umgestaltet worden, dass sie nicht mehr in der bisherigen Form genutzt werden könnten. Unerheblich sei die Branche der mietenden oder pachtenden Unternehmen. 2001 sei auf seine Nachfrage bestätigt worden, dass das Unternehmen weiterhin in Form der Betriebsverpachtung bestehe. Eine Betriebsaufgabe ergebe sich nicht aus der langen Dauer der Verpachtung. Nach Aussage des Steuerberaters habe damals mangels liquider Mittel eine Aufgabe des gewerblichen Fuhrunternehmens vermieden werden sollen, daran müssten die Kläger sich nun festhalten lassen.

Die Kläger haben am 5. Januar 2018 Klage erhoben. Zur Begründung führen sie aus: Mit dem Verkauf sei der Betrieb aufgegeben worden. Denn mit der Einstellung der fuhrunternehmerischen Aktivitäten sei das Inventar des Fuhrunternehmens veräußert worden und damit seien die für eine Wiederaufnahme sachlichen, finanziellen und personellen Ressourcen nicht mehr vorhanden gewesen.

Es liege keine Betriebsverpachtung im Ganzen vor, weil die für das Fuhrunternehmen notwendigen Betriebsgrundlagen veräußert worden seien. Es habe nicht die Möglichkeit bestanden, das Fuhrunternehmen innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wiederaufzunehmen. Es habe auch keine Betriebsverpachtung im engeren Sinne vorgelegen, weil dafür eine identitätswahrende Betriebsfortführung notwendig sei, an der es hier fehle. § 16 Abs. 3b EStG sei nicht anwendbar, weil weder eine Betriebsverpachtung im Ganzen noch eine Betriebsunterbrechung vorliege.

Die übersehene Betriebsaufgabe können nicht in einem späteren Veranlagungszeitraum besteuert werden. Die Grundsätze von Treu und Glauben seien nicht anwendbar. Dies gelte auch dann, wenn der Steuerpflichtige jahrelang gewerbliche Einkünfte

erklärt habe. Eine rückwirkende Korrektur sei nicht möglich, weil die Festsetzungsfrist abgelaufen sei.

Wenn der gesamte Fuhrpark veräußert werde, liege darin die Veräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage, weil ein Fuhrunternehmen ohne Fuhrpark nicht betrieben werden könne. Ein Fuhrunternehmen werde – anders als etwa Einzelhandelsunternehmen – nicht durch die Lage des Betriebsgrundstücks geprägt, sondern durch die eingesetzten Fahrzeuge. Das Betriebsgrundstück sei auch nicht speziell für den Betrieb eines Fuhrunternehmens hergerichtet gewesen und es hätten keine für einen Fuhrpark benötigten Betriebsvorrichtungen dort bestanden.

Die Kläger beantragen,

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2013 vom 18. April 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2017 dahingehend zu ändern, dass die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umqualifiziert werden;

den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2014 vom 13. September 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5. Dezember 2017 dahingehend zu ändern, dass die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umqualifiziert werden und keine Veräußerungs-/Betriebsaufgabegewinne festgestellt werden.

Der Beklagte beantragt,  
die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus: Die Feststellungslast für die frühere Betriebsaufgabe liege bei den Klägern. Die bilanzielle Behandlung spreche für die Absicht, den Betrieb als solchen bestehen lassen zu wollen. Das Grundstück stelle die wesentliche Betriebsgrundlage dar und nicht der Fuhrpark. Sollte eine Betriebsaufgabe vorgelegen haben, dürften sich die Kläger nach dem Grundsatz von Treu und Glauben nicht auf diese berufen. Denn sie setzten sich damit zu ihrem eigenen früheren Verhalten in Widerspruch, er, der Beklagte, habe darauf vertraut und habe aufgrund dessen disponiert. Es sei rechtsmissbräuchlich, sich nach vielen Jahren nunmehr auf eine Betriebsaufgabe in festsetzungsverjährter Zeit zu berufen.

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 26. März 2019 und auf das Protokoll des Erörterungstermins vom 4. Februar 2019 verwiesen. Ergänzend wird auf die Gerichtsakte dieses Verfahrens sowie die Rechtsbehelfsakte, die Akte Allgemeines, die Bilanzakte, die Gewinnfeststellungsakten des Beklagten sowie auf die Bauakten des streitgegenständlichen Grundstücks Bezug genommen.

### **Entscheidungsgründe:**

#### **I.**

Die Klage ist zulässig (1.), aber nicht begründet (2.).

1. Die Klage ist zulässig. Insbesondere ist die Anfechtungsklage gemäß § 40 Abs. 1 Hs. 1 Var. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) statthaft (a)) und die Kläger sind klagebefugt (b)).

a) Die Anfechtungsklage ist die statthafte Klageart.

Gemäß § 40 Abs. 1 Hs. 1 Var. 2 FGO kann durch Klage die Änderung eines Verwaltungsaktes begehrt werden. Ein solcher Verwaltungsakt im Sinne von § 118 der Abgabenordnung (AO) liegt in der angegriffenen Qualifikation der Einkünfte und der Feststellung eines Veräußerungsgewinns zum 24. Juni 2014. Insbesondere entfalten diese Feststellungen eine jeweils eigenständige Regelungswirkung.

Ein Gewinnfeststellungsbescheid – wie vorliegend – kann eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 18). Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns jedenfalls des einzelnen Mitunternehmers (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 18).

Danach ist die Qualifikation der Einkünfte im Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2013 und 2014 (bis zum 24. Juni 2014) als Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie die Feststellung, dass ein Veräußerungsgewinn zum 24. Juni 2014 vorliegt, jeweils eine eigenständige Regelung, die jeweils selbständig als Verwaltungsakte anfechtbar ist.

b) Des Weiteren sind die Kläger klagebefugt.

Die Erbengemeinschaft war im Zeitpunkt der Klageerhebung bereits vollbeendet, sie war zivilrechtlich vollständig abgewickelt und es bestanden auch keine offenen rechtlichen Beziehungen zum Beklagten mehr.

Erlischt eine Gemeinschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, darf ein gesonderter und einheitlicher Feststellungsbescheid nur noch von den früheren Gemeinschaftern – unabhängig davon, ob man dies aus § 48 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 FGO ableitet – angefochten werden, deren Mitgliedschaft den Zeitraum berührt, den der anzufechtende Feststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Gemeinschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO, als Prozessstandschafterin für ihre Gemeinschaftler Rechtsbehelfe einlegen zu können, erlischt mit der Vollbeendigung. Die Klagebefugnis geht auf die Feststellungsbeteiligten – hier: die Kläger – über (vgl. BFH, Urteil vom 20. November 2018, VIII R 39/15, DStR 2019, 498, juris, Rn. 19 zur Personengesellschaft m.w.N.; vgl. zur Gemeinschaft Brandis in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 48 FGO Rn. 15, Stand Juli 2016).

Die Klagebefugnis gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 2 oder Nr. 3 FGO vermittelt dem Erben allerdings nur ein beschränktes Klagerecht. Er kann solche Feststellungen angreifen, die ihn selbst betreffen und – ihre Rechtswidrigkeit unterstellt – in seinen eigenen Rechten (§ 40 Abs. 2 FGO) verletzen (BFH, Urteil vom 20. November 2018, VIII R

39/15, DStR 2019, 498, juris, Rn. 20; Beschluss vom 17. Oktober 2013, IV R 25/10, BFH/NV 2014, 170, juris, Rn. 28). Diese Voraussetzungen sind für sämtliche Kläger als Adressaten der Feststellungsbescheide im Streitfall erfüllt. In den Feststellungsbescheiden für die Streitjahre werden auf Ebene der Erbgemeinschaft erzielte gemeinschaftliche gewerbliche Einkünfte festgestellt und den Klägern nach der Beteiligungsquote zugerechnet. In den Erläuterungen der Bescheide heißt es, dass die "festgestellten Besteuerungsgrundlagen den Veranlagungen ... zugrunde gelegt [werden]". Dies genügt für eine Beschwer (vgl. BFH, Urteil vom 20. November 2018, VIII R 39/15, DStR 2019, 498, juris, Rn. 20 m.w.N.).

2. Die Klage ist nicht begründet.

Die angefochtenen Feststellungsbescheide für die Streitjahre 2013 und 2014 sind rechtmässig; die Kläger haben keinen Anspruch auf eine geänderte Feststellung, vgl. § 100 Abs. 2 FGO. Die Einkünfte der Kläger sind in den Streitjahren bis zum 24. Juni 2014 zu Recht als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren gewesen (a)). Ein Veräußerungsgewinn lässt sich erst mit der Betriebsaufgabe zum 24. Juni 2014 feststellen (b)).

a) Die Einkünfte der Kläger sind bis zum 24. Juni 2014 als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren.

Ermächtigungsgrundlage für die Feststellungsbescheide ist § 179 Abs. 1 AO i.V.m. § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO. Danach werden u.a. einkommenssteuerpflichtige Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Bei einem Gewerbebetrieb ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn mehrere Personen den Betrieb als Mitunternehmer führen, vgl. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Dies ist hier der Fall. Eine Mitunternehmerschaft liegt vor (aa)) und bis zum 24. Juni 2014 erzielten die Kläger Einkünfte aus Gewerbebetrieb (bb)).

aa) Auch eine Erbgemeinschaft gehört zu den Mitunternehmerschaften nach § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG (BFH, Urteil vom 6. November 2008, IV R 51/07, BStBl. II, 2009, 303, juris, Rn. 23). Unterhält eine Erbgemeinschaft einen Gewerbebetrieb, so sind die Miterben Mitunternehmer (BFH, Urteil vom 6. November 2008, IV R 51/07, BStBl. II, 2009, 303, juris, Rn. 23).

bb) Die Einkünfte sind als Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne von § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG bis zum 24. Juni 2014 zu qualifizieren.

Auch wenn die entfaltete Tätigkeit – isoliert betrachtet – den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen zuzuordnen ist, vgl. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sind die daraus resultierenden Einkünfte nach der Subsidiaritätsklausel des § 21 Abs. 3 EStG gleichwohl als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren, weil das vermietete Vermögen zum Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebes gehört. Denn der damalige Gewerbebetrieb des Erblassers ist bis zum 24. Juni 2014 nicht aufgegeben, sondern nur unterbrochen worden. Ist ein Gewerbebetrieb (noch) nicht aufgegeben, sondern nur unterbrochen, so sind die auf Grundlage dieses ruhenden Gewerbebetriebes erzielten Einkünfte solche aus Gewerbebetrieb (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 23). Im Jahr 1953 lag nur eine Betriebsunterbrechung vor ((1)), im Jahr 1966 erfolgte kei-

ne Betriebsaufgabe ((2)) und auch die Dauer der Verpachtung des Grundstücks führt nicht zu einer zwangsweisen Betriebsaufgabe in den nachfolgenden Jahren ((3)).

(1) Im Jahr 1953 lag nur eine Betriebsunterbrechung, nicht aber eine Betriebsaufgabe vor.

Eine Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die bisher im Betrieb entfaltete Tätigkeit aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen, den Betrieb aufzugeben, endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d.h. innerhalb kurzer Zeit, entweder insgesamt klar und eindeutig, äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt einzeln an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und dadurch der Betrieb als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 24; Urteil vom 12. Mai 2011 IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092, juris, Rn. 16).

Stellt ein Unternehmen seine werbende gewerbliche Tätigkeit ein, so liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebs unberührt lässt. Die Betriebsunterbrechung kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen – in der Regel einheitlich an einen anderen Unternehmer – verpachtet oder darin, dass er die gewerbliche Tätigkeit ruhen lässt. Wird in diesen Fällen die Betriebsaufgabe nicht eindeutig gegenüber dem Finanzamt erklärt, so geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die Fortsetzung des Betriebs mit den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern objektiv möglich ist (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 25; Urteil vom 7. November 2013, X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, juris, Rn. 13; Urteil vom 12. Mai 2011, IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092, juris, Rn. 17; Beschluss vom 24. März 2006, VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287, juris, Rn. 3). Die Absicht der Betriebsaufnahme kann dabei auch durch einen Rechtsnachfolger verwirklicht werden (BFH, Beschluss vom 24. März 2006, VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287, juris, Rn. 3).

Die Annahme einer Betriebsunterbrechung und damit auch eines nur ruhenden Gewerbebetriebs ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Unternehmer seine werbende Tätigkeit einstellt und keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden sind, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb dienen könnten (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 26). Es soll so vermieden werden, dem Steuerpflichtigen "ewiges Betriebsvermögen" zu belassen (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 26; Urteil vom 26. Februar 1997, X R 31/95, BFHE 183, 65, BStBl. II, 1997, 561, juris, Rn. 17). Es kommt dann unabhängig von der Abgabe einer Aufgabeerklärung zu einer – insoweit zwangsweisen – Betriebsaufgabe mit der Folge der Aufdeckung vorhandener stiller Reserven (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 26).

Nach diesen Maßstäben lag im Jahr 1953 mit dem Verkauf des Brotgroßhandels nur eine Betriebsunterbrechung, nicht aber eine Betriebsaufgabe vor. Zwar hat der Erblasser mit dem Verkauf des Brotgroßhandels im Jahr 1953 seine werbende gewerbliche Tätigkeit eingestellt, aber diese Einstellung ist nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen. Denn mit dem Grundstück in der X-Straße war die Fortsetzung des Be-

triebs objektiv möglich. Der Erblasser blieb auch nach der Veräußerung des Betriebs unverändert Eigentümer dieses Grundstücks. Bei dem Grundstück handelt es sich um die wesentliche Betriebsgrundlage ((a)), die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb dienen konnte ((b)). Hingegen stellte das 1953 verkaufte Fahrzeug keine wesentliche Betriebsgrundlage dar ((c)).

(a) Das Grundstück an der X-Straße stellt die wesentliche Betriebsgrundlage dar.

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 (BFH, Urteil vom 6. November 2008, IV R 51/07, BStBl. II, 2009, 303, juris, Rn. 26; Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 14). Maßgebend ist dabei auf die sachlichen Erfordernisse des verpachtenden Unternehmens abzustellen (sog. funktionale Betrachtungsweise: BFH, Urteil vom 6. November 2008, IV R 51/07, BStBl. II, 2009, 303, juris, Rn. 26; Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 14).

Bei einem Einzelhandelsbetrieb bildet regelmäßig das Betriebsgrundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage, wenn ihm durch seine Lage, den hierdurch bedingten örtlichen Wirkungskreis und den dadurch wiederum bestimmten Kundenkreis im Verhältnis zu den übrigen Wirtschaftsgütern besondere Bedeutung zukommt (BFH, Urteil vom 6. November 2008, IV R 51/07, BStBl. II, 2009, 303, juris, Rn. 27; Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 19). Demgegenüber gehören Inventar und Warenbestand bei einem Einzelhandelsbetrieb grundsätzlich nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH, Urteil vom 6. November 2008, IV R 51/07, BStBl. II, 2009, 303, juris, Rn. 27 m.w.N.). Auch für einen Großhandel ist die Lage der Geschäftsräume und der durch diese Lage bestimmte Kundenkreis im Verhältnis zu Wirtschaftsgütern wie Inventar und Warenbestand von entscheidender Bedeutung (BFH, Urteil vom 7. November 2013, X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, juris, Rn. 18). Bei einem Groß- und Einzelhandelsunternehmen bildet das für den Betrieb des Handelsgeschäfts benötigte Grundstück regelmäßig die wesentliche Betriebsgrundlage. Da das Geschäft ohne entsprechende Räumlichkeiten nicht betrieben werden kann, ist es unerheblich, wenn das Betreiben des Handelsgeschäfts allgemein nur geringe Anforderungen an die Räumlichkeiten stellt (BFH, Urteil vom 7. November 2013, X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, juris, Rn. 19).

Anders als die Kläger anführen, ist nach diesen Maßstäben nicht nur bei Einzelhandelsbetrieben, sondern auch bei Großhandelsbetrieben das Betriebsgrundstück in der Regel die wesentliche Betriebsgrundlage, weil auch in diesem Fall sich der Betriebscharakter durch die Lage des Grundstücks bestimmt.

Hier liegt ein solcher Regelfall vor. Denn die Lage des Grundstücks ist so wesentlich, dass es dem Betrieb sein Gepräge gibt. So war und ist das Grundstück im inneren Stadtgebiet von Hamburg belegen; wies aber zudem gleichzeitig eine Nähe zum Umland Hamburgs auf. Damit war es strategisch günstig, von dort einen Brotgroßhandel zu betreiben. Zum einen konnten die Brote aus den anliegenden Bundesländern schnell herbeigeschafft werden, was bei dieser frischen Ware von besonderer Bedeutung ist. Zum anderen liegt und lag das Grundstück im Herzen eines großen Wohngebietes von Hamburg, in dem sich genügend Abnehmer von Brot finden.



(b) Das Grundstück hätte nach 1953 einem identitätswahrenden Betrieb dienen können.

Das Grundstück wurde bis zur Betriebsaufgabe am 24. Juni 2014 nicht so umgestaltet, dass es nicht mehr für einen Brotgroßhandel hätte genutzt werden könnte. Vielmehr befanden sich bis zum Neubau der 44 Wohneinheiten ab dem Jahr 2015 weiterhin die Garagen, die Lagerhallen und das Verwaltungsgebäude auf dem Grundstück. Diese sind in den Folgejahren nach 1953 lediglich modernisiert bzw. ausgebaut worden. Aus diesem Grund hätte der Betrieb, der darin bestand, das Brot dort einzulagern und weiterzuverteilen, ohne weiteres in den Jahren nach 1953 bis zum Neubau der Wohneinheiten ab 2015 wieder aufgenommen werden können.

Unerheblich ist weiter, dass das Betriebsgrundstück nicht an einen Brotgroßhandel weiterverpachtet wurde, sondern an verschiedene andere Unternehmen. Denn die Betriebsverpachtung setzt nicht die Fortführung des bisherigen Betriebs durch ein branchengleiches Unternehmen voraus (BFH, Urteil vom 6. November 2008, IV R 51/07, BStBl. II, 2009, 303, juris, Rn. 35). Der mit der betriebsfremden Verpachtung verbundene Verlust des goodwill und des bisherigen Kundenstamms spielt keine entscheidende Rolle (BFH, Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 25). Entscheidend ist vielmehr, ob wesentliche Betriebsgrundlagen vorhanden sind, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb des Verpächters/Vermieters dienen könnten. In anderen Worten kommt es entscheidend darauf an, ob der bisherige Betrieb nach Ablauf des Nutzungsverhältnisses ohne wesentliche Änderungen fortgeführt werden kann. Dies ist – wie oben ausgeführt – der Fall. Auch ist es nicht erheblich, dass der Betriebsinhaber inzwischen verstorben ist, weil der Betrieb – wie oben ausgeführt – auch durch die Erben wieder aufgenommen werden kann.

In diesem Zusammenhang können sich die Kläger auch nicht mit Erfolg auf das im Verkaufsvertrag von 1953 vereinbarte Wettbewerbsverbot berufen. So bezieht sich das Wettbewerbsverbot nach seinem eindeutigen Wortlaut nur auf eine bestimmte Brotsorte: „ZZZ“. Es wäre dem jeweiligen Betriebsinhaber damit jederzeit möglich gewesen, einen Brotgroßhandel mit anderen Brotsorten wiederzueröffnen. Selbst wenn man daraus ein weitergehendes Wettbewerbsverbot lesen wollte, das sich insgesamt auf den Brothandel bezogen hätte, wäre eine identitätswahrende Fortführung des Unternehmens möglich gewesen. Denn eine solche erfordert nicht zwingend die Wiedereröffnung eines Brotgroßhandels. Vielmehr reicht es aus, dass die Möglichkeit zur Aufnahme eines Betriebs in gleichartiger oder ähnlicher Weise besteht (BFH, Urteil vom 7. November 2013, X R 21/11, juris, Rn. 25; Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 20; Urteil vom 15. März 2005, X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, juris, Rn. 26; Urteil vom 20. Dezember 2000, XI R 26/00, BFH/NV 2001, 1106, juris, Rn. 15ff.). Es ist nicht erforderlich, dass das identische Unternehmen fortgeführt wird (vgl. BFH, Urteil vom 7. November 2013, X R 21/11, juris, Rn. 25; BFH, Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 20). Entscheidend ist, ob der bisherige Betrieb nach Ablauf des Nutzungsverhältnisses ohne wesentliche Änderungen fortgeführt werden kann (BFH, Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 23). Dies ist hier der Fall. Das Grundstück und seine Gebäude blieben weitgehend im ursprünglichen Zustand von 1953. So gab es weiterhin die Garagenhallen, das Verwaltungsgebäude und die Lagerhallen. Es wäre den jeweiligen Betriebsinhabern daher jederzeit möglich gewesen, einen gleichartigen Betrieb, d.h. z.B. einen Handel mit anderen frischen Waren, aufzunehmen.

(c) Hingegen ist das Fahrzeug nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen.

Bewegliche Wirtschaftsgüter sind bei einer Betriebsaufgabe dann als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen, wenn sie zur Erreichen des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen (BFH, Beschluss vom 18. Mai 2004, X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262, juris, Rn. 3 m.w.N.). Je nach Branche und der Eigenart des Betriebes sowie nach den besonderen Umständen im Einzelfall können Maschinen und Einrichtungen als Betriebsgegenstände von untergeordneter Bedeutung zu beurteilen sein, wenn für den Betrieb und dessen Umsatz und Gewinn die Lage und der Zustand der Betriebsgebäude ausschlaggebend ist oder wenn Inventar und Warenbestand bei der Aufnahme kurzfristig wiederbeschafft werden könnten (vgl. BFH, Urteil vom 11. Oktober 2007, X R 39/04, BStBl. II, 2008, 220, juris, Rn. 21; BFH, Beschluss vom 18. Mai 2004, X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262, juris, Rn. 5). Dabei bedeutet das Erfordernis der Wiederbeschaffbarkeit nicht, dass der Verpächter/Vermieter die identischen Gegenstände zurückerlangen muss, weil ein solches Erfordernis bei Umlaufvermögen nicht möglich wäre, aber auch bei abnutzbarem, dem Verschleiß und technischen Fortschritt unterliegenden Anlagevermögen regelmäßig nicht erfüllbar ist (BFH, Urteil vom 7. November 2013, X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, juris, Rn. 21). Selbst bei Produktionsunternehmen sind einzelne Maschinen, die kurzfristig wieder zu beschaffen waren, nicht als wesentliche Betriebsgrundlagen einzustufen; eine andere Beurteilung ist nur dann notwendig, wenn durch die Veräußerung des gesamten Maschinenparks eine Produktion schlechterdings ausgeschlossen ist (BFH, Beschluss vom 18. Mai 2004, X B 167/03, BFH/NV 2004, 1262, juris, Rn. 7X R 31/95 m.w.N.).

Nach diesen Grundsätzen ist das 1953 verkaufte und nach den Angaben der Erben allein übrig gebliebene Fahrzeug aus dem Betrieb nicht als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen. Hierbei handelt es sich um einen kurzfristig wiederzubeschaffenden Teil des Anlagevermögens, das einem hohen Verschleiß unterliegt. Transportfahrzeuge wie LKWs unterliegen einem kontinuierlichen Austausch und sind schon aufgrund ihrer geringen Verweildauer im Unternehmen nicht geeignet, den Charakter des Betriebs wesentlich zu prägen.

(2) Im Jahr 1966 erfolgte ebenfalls keine Betriebsaufgabe. Es sind den Akten und dem Vortrag der Kläger keine objektiven Gegebenheiten zu entnehmen, die zu einer solchen geführt hätten. Auch gibt es keine Aufgabeerklärung gegenüber dem Beklagten in diesem Jahr. Vielmehr war das Jahr – wie einer der Kläger in der mündlichen Verhandlung erläutert hat – aus den Erzählungen des Erblassers mündlich überliefert. Der Kaufvertrag wurde erst im Vorfeld der mündlichen Verhandlung wieder aufgefunden.

(3) Auch bei einer drei Generationen umfassenden Zeitspanne (hier über 60 Jahre) kommt eine Betriebsaufgabe nicht in Betracht, wenn der Betrieb von der dritten Generation identitätswahrend hätte fortgeführt werden können.

Ein Ruhen des Betriebs im Sinne einer Unterbrechung des Betriebs setzt voraus, dass dieser Zustand zeitlich begrenzt ist (BFH, Urteil vom 18. Juli 2018, X R 36/17, BFH/NV 2019, 195, Rn. 46; Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 27). Es kommt nicht in Betracht, dem Steuerpflichtigen ein freies Wahlrecht auf Fortführung „ewigen Betriebsvermögens“ zuzugestehen (BFH, Urteil vom 18. Juli 2018, X R 36/17, BFH/NV 2019, 195, Rn. 27). Für die Frage, innerhalb welchen Zeitraums der Betrieb wieder aufzunehmen ist, kann allerdings keine feste

zeitliche Grenze festgelegt werden (vgl. BFH, Urteil vom 19. März 2009 IV R 45/06, BStBl. II, 2009, 902, juris, Rn. 24). Abzustellen ist auf die Umstände des Einzelfalls (BFH, Urteil vom 9. November 2017, IV R 37/14, BStBl. II, 2018, 227, juris, Rn. 28; Beschluss vom 20. Juli 2007, X B 131/06, BFH/NV 2007, 2100, juris, Rn. 8; Beschluss vom 24. März 2006, VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287, juris, Rn. 4).

Ist der zeitliche Rahmen, innerhalb dessen der Betrieb an den Steuerpflichtigen zurückfällt, allerdings so weit in die Zukunft verlagert, dass er mehrere Generationen umspannt, wird zum Teil nicht mehr von einem ruhenden Gewerbebetrieb ausgegangen (verneinend BFH, Urteil vom 19. Februar 2004, III R 1/03, BFH/NV 2004, 1231 juris, Rn. 50; so auch für den Regelfall: Beschluss vom 24. März 2006, VIII B 98/01, BFH/NV 2006, 1287 juris, Rn. 5; zurückhaltender aber: Urteil vom 19. März 2009, IV R 45/06, BStBl. II, 2009, 902, juris, Rn. 26; zeitliche Begrenzung verneinend bei Betriebsverpachtung: Urteil vom 7. November 2013, X R 21/11, BFH/NV 2014, 676, juris, Rn. 27).

Bei einer drei Generationen umfassenden Betriebsverpachtung ist der absolute zeitliche Rahmen der Betriebsunterbrechung noch nicht überschritten, denn es handelt sich insoweit noch um einen überschaubaren Zeitraum: Die Großeltern- und die Enkelgeneration kennen sich in der Regel noch und die Zeitspanne insgesamt (d.h. von der Betriebseröffnung durch den Großvater bis zum möglichen Übernahmezeitpunkt durch die Enkel) ist auch bei drei Generationen regelmäßig noch nicht länger als die durchschnittliche Lebenserwartung eines Menschenlebens. Grundsätzlich kommt auch in diesen Fällen eine Betriebsunterbrechung in Betracht.

Eine solche liegt hier vor. Zwar umspannt der zeitliche Rahmen (1953 bis 2014) hier mehrere Jahrzehnte. Trotz dieser langen Dauer und der drei Generationen umfassenden Zeitspanne, kann nicht von „ewigem Betriebsvermögen“ gesprochen werden, weil eine identitätswahrende Weiterführung des Betriebes in dritter Generation möglich gewesen wäre. Hier war das Grundstück die einzige wesentliche Betriebsgrundlage. Diese blieb über all die Jahre im Wesentlichen unverändert. Zudem zeichnet sich der Ursprungsbetrieb – ein Fuhrunternehmen – nicht durch besondere betriebliche Erfordernisse neben diesem Grundstück aus. Auch nach diesem langen Zeitraum hätten die Erben mit neu angeschafften Fahrzeugen das Betriebsgelände zu einem neu aufgelegten Brotgroßhandel oder einem ähnlichen identitätswahrenden Betrieb nutzen können. Garagen und Verwaltungsgebäude waren ebenso wie die Lagerhallen weiterhin vorhanden.

b) Erst mit der rückwirkend zum 24. Juni 2014 erklärten Betriebsaufgabe liegt eine solche vor.

Gemäß § 16 Abs. 3b Satz 1 Nr. 1 EStG gilt ein Gewerbebetrieb in den Fällen der Betriebsunterbrechung und der Betriebsverpachtung nicht als aufgegeben, bis der Steuerpflichtige die Aufgabe im Sinne des Absatzes 3 Satz 1 ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt. Dabei ist nach Satz 2 der Vorschrift die Aufgabe rückwirkend für den vom Steuerpflichtigen gewählten Zeitpunkt anzuerkennen, wenn die Aufgabeerklärung spätestens drei Monate nach dem vom Steuerpflichtigen nach diesem Zeitpunkt abgegeben wird. Diese Voraussetzungen liegen hier vor. Die Kläger – mit Ausnahme des Klägers E, der seinen Anteil am ... 2014 mit Wirkung zum 1. Juli 2014 verkauft hatte – haben mit Schreiben vom 23. September 2014 (Eingang: 24. September 2014) die Betriebsaufgabe ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt N

erklärt. Der gewählte Rückwirkungszeitpunkt (24. Juni 2014) liegt drei Monate zurück und damit innerhalb des zulässigen Rückwirkungszeitraums.

**II.**

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

**III.**

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.