

Bundesfinanzhof

IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

§§ 15 EStG, 180 Abs. 1 Nr. 2a AO, 10, 15, 16, 21, 22 WEG

- 1. Die bloße Vermietung von Grundstücken ist in der Regel Vermögensverwaltung und stellt daher keine gewerbliche Betätigung dar. Etwas anderes gilt jedoch unter bestimmten Voraussetzungen für Vermietungsbetriebe, die im Zuge einer sog. echten oder unechten Betriebsaufspaltung entstanden sind.**
- 2. Eine Eigentümergemeinschaft i.S.d. § 10 WEG kann Besitzunternehmen sein. Daher ist es steuerlich unerheblich, ob sie mit der herrschenden Meinung als Bruchteilsgemeinschaft oder - wegen ihrer höheren Organisationsform - als vereinsähnliches Gebilde anzusehen ist.**
- 3. Aus der Möglichkeit, Gebrauchsregeln i. S. des § 15 WEG zu treffen, läßt sich herleiten, daß die Mitglieder einer Eigentümergemeinschaft gemeinschaftlich unternehmerisch tätig sein können, ohne daß sie sich dazu zusätzlich zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen müßten.**
- 4. Eine Wohnungseigentümergeinschaft i. S. des § 10 WEG erzielt regelmäßig gewerbliche Einkünfte als Besitzunternehmen, wenn die einzelnen Wohnungen aufgrund einer Gebrauchsregelung (§ 15 WEG) an eine personenidentische Betriebs-GmbH vermietet werden.**

BFH-Urteil vom 10.4.1997 (IV R 73/94) BStBl. 1997 II S. 569

Tatbestand:

Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sowie die Beigeladenen (insgesamt 187 Beteiligte) erwarben, teilweise gemeinschaftlich, nach den Vorschriften des Gesetzes über das Wohnungseigentum und das Dauerwohnrecht (WEG) Miteigentum an einem Grundstück, das mit einer Kurhotelanlage bebaut wurde.

Das Gebäude wurde errichtet von der W-GmbH & Co. KG (W-KG), die bis zur Veräußerung Eigentümerin des Grundbesitzes war. Sie hatte mit Teilungserklärung vom 26. Mai 1975 das Grundstück in der Weise aufgeteilt, daß an 140 Hotelappartements und drei anderen Raumeinheiten Sondereigentum in Verbindung mit dem jeweiligen Miteigentumsanteil an dem gemeinschaftlichen Grundstück begründet wurde.

In der Teilungserklärung wird darauf hingewiesen, daß eine Hotelanlage errichtet werde. In einer der Teilungserklärung als Anlage beigefügten "Gemeinschaftsordnung" ist bestimmt, daß die Veräußerung von Sondereigentum der Zustimmung des Verwalters bedürfe, es sei denn, es handle sich um die Erstveräußerung durch den "heutigen Eigentümer". Als Grund für die Verweigerung der Zustimmung ist der Fall genannt, daß begründete Zweifel daran bestünden, daß der Erwerber nicht gleichzeitig einen Geschäftsanteil an der "Hotel-A Betriebsgesellschaft mbH" (Betriebs-GmbH) erworben habe, sofern auch der Veräußerer einen solchen Anteil in Besitz gehabt habe. Ferner ist in § 7 der Gemeinschaftsordnung bestimmt, daß das Sondereigentum entzogen werden kann, wenn der Sondereigentümer das Sondereigentum trotz Anmahnung in anderer als nach der Teilungserklärung zulässiger Weise nutzt.

Die Kläger und die Beigeladenen waren in der "Eigentümergeinschaft Hotel-A" zusammengeschlossen. Deren Verwalterin war bis zum 31. März 1979 die W-KG, anschließend die bereits erwähnte Betriebs-GmbH, deren Geschäftszweck der Betrieb des Hotels war. Die Mitglieder der Eigentümergeinschaft erwarben jeweils einen Geschäftsanteil an der Betriebs-GmbH im Nennwert von 500 DM bzw. 700 DM, je nach Größe der ihnen gehörenden Wohnung. Damit folgten sie einer entsprechenden Bestimmung in der Satzung der Betriebs-GmbH.

Ferner erwarben die Kläger und die Beigeladenen jeweils Sondereigentum an einem der 140 Hotelappartements, verbunden mit dem Anteil an dem Gemeinschaftseigentum am Thermalschwimmbad, der Hotelrezeption und den Büro- und Wirtschaftsräumen.

Sondereigentum an drei anderen Raumeinheiten (Restaurant, Arzt- und Massagepraxis) hatte ein Herr B erworben, der sie an Dritte vermietete. B war an der Betriebs-GmbH nicht beteiligt.

Die Appartement-Eigentümer vermieteten ihr Wohnungseigentum in gesonderten, aber gleichlautenden Mietverträgen zu übereinstimmenden Bedingungen jeweils für ein Jahr an die Betriebs-GmbH. Die gleichlautenden Mietverträge enthielten eine Bestimmung, derzufolge die Betriebs-GmbH als Mieterin sich verpflichtete, mit allen Vermietern Mietverträge zu gleichen Konditionen abzuschließen ("Meistbegünstigungsklausel"). Die Höhe der Miete wurde jährlich durch die Gesellschafterversammlung der Betriebs-GmbH festgelegt.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt - FA -) vertrat die Auffassung, die Appartement-Eigentümer seien Mitunternehmer eines gemeinschaftlich geführten gewerblichen Besitzunternehmens, das im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wesentliche Betriebsgrundlagen an die von den Eigentümern beherrschte Betriebs-GmbH verpachtet habe. Das FA erließ entsprechende Feststellungs- und Gewerbesteuermeßbescheide für die Streitjahre (1978 und 1979) sowie Bescheide über den Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 1. Januar 1978 und 1979. Die Bescheide, in denen die Besteuerungsgrundlagen geschätzt wurden, ergingen gegen die Appartement-Eigentümergeinschaft. Sie wurden jedem Eigentümer gesondert bekanntgegeben. Die Gewerbesteuermeßbescheide wurden der Klägerin zu 1 mit folgender Erläuterung bekanntgegeben: "Die Bescheidbekanntmachung erfolgt an Sie als Mitglied der Gemeinschaft - des sog. Besitzunternehmens - mit Wirkung für die Gemeinschaft - für das sog. Besitzunternehmen (§ 34 Abs. 2 Satz 2 AO). " Hiergegen legten die Kläger Einsprüche ein, die das FA zurückwies.

Auf die Klagen, die von den Klägern in unterschiedlicher Zusammensetzung gegen die einzelnen Bescheide erhoben wurden, hob das Finanzgericht (FG) sämtliche Bescheide und die Einspruchsentscheidungen auf. Das FG war in Übereinstimmung mit den Klägern der Auffassung, die Kläger erzielten keine gemeinschaftlichen Einkünfte i. S. des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a der Abgabenordnung (AO 1977). Insbesondere bildeten sie keine gewerbliche Mitunternehmerschaft. Es sei weder ein Gesellschafts- noch ein Gemeinschaftsvertrag abgeschlossen worden, auch nicht konkludent. Die Gemeinschaft i. S. des § 10 WEG erziele keine Einkünfte aus der Vermietung der Appartements, weil an ihr auch B beteiligt gewesen sei, der sein Sondereigentum nicht an die Betriebs-GmbH vermietet habe. Schließlich komme auch eine faktische Mitunternehmerschaft, sofern es eine solche überhaupt noch gebe, mangels Mitunternehmerrisiko und Mitunternehmerinitiative der Eigentümer nicht in Betracht.

Hiergegen richtet sich die vom Senat zugelassene Revision des FA.

Entscheidungsgründe:

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Abweisung der Klagen.

1. Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide sind rechtmäßig.

Entgegen der Auffassung des FG erzielen die in der Eigentümergemeinschaft zusammengefaßten Appartement-Eigentümer Einkünfte aus einer gemeinsamen Einkunftsquelle, nämlich aus der gewerblichen Tätigkeit eines Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung.

a) Die bloße Vermietung von Grundstücken ist in der Regel Vermögensverwaltung und stellt daher keine gewerbliche Betätigung dar. Etwas anderes gilt jedoch unter bestimmten Voraussetzungen für Vermietungsbetriebe, die im Zuge einer sog. echten oder unechten Betriebsaufspaltung entstanden sind (s. zur näheren Begründung Beschluß des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; zur Verfassungsmäßigkeit der ständigen Rechtsprechung vgl. Beschlüsse des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Januar 1969 1 BvR 136/62, BStBl II 1969, 389; vom 12. März 1985 1 BvR 571/81 u. a., BVerfGE 69, 188, 202 ff.). In diesen Fällen geht die Vermietung über den Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung hinaus, wenn die vermieteten Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören und enge personelle Verflechtungen zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen bestehen. Diese steuerliche Beurteilung hat ihren Grund darin, daß die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der (über das Betriebsunternehmen) auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist (BFH-Urteil vom 18. Juni 1980 I R 77/77, BFHE 131, 388, BStBl II 1981, 39).

b) Entgegen der Auffassung des FG kann eine Eigentümergemeinschaft i. S. des § 10 WEG Besitzunternehmen sein. Daher ist es steuerlich unerheblich, ob sie mit der herrschenden Meinung als Bruchteilsgemeinschaft oder - wegen ihrer höheren Organisationsform - als vereinsähnliches Gebilde anzusehen ist (so Bärmann, Neue Juristische Wochenschrift 1989, 1057, 1060, m. w. N.); denn jedenfalls verweist das Gesetz hinsichtlich der Zuordnung der gemeinsamen Einkünfte auf die für Bruchteilsgemeinschaften geltende Regelung (§ 16 Abs. 1 WEG, § 743 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs - BGB -). Allerdings werden die Einkünfte aus der

Vermietung der einzelnen Eigentumswohnungen im Normalfall nicht von der Gemeinschaft der Wohnungseigentümer, sondern von dem jeweiligen Eigentümer allein erzielt (BFH-Entscheidungen vom 30. September 1986 IX B 47/86, BFHE 147, 482, BStBl II 1987, 10; vom 9. Juli 1987 IV R 87/85, BFHE 150, 345, BStBl II 1988, 342). Durch (einstimmige) Vereinbarung gemäß § 10 Abs. 1 Satz 2 WEG oder ihr gleichstehende Teilungserklärung kann jedoch im Wege einer Gebrauchsregelung (§ 15 WEG) bestimmt werden, daß anstelle individueller Vermietungen nur die einheitliche Vermietung an einen bestimmten Mieter zulässig ist. So kann etwa die Gemeinschaftsordnung vorsehen, daß das Gebäude durch Verpachtung an eine Hotelgesellschaft genutzt wird (Beschluß des Bayerischen Obersten Landesgerichts - BayObLG - vom 9. Oktober 1981 2 Z 72/81, Der Deutsche Rechtspfleger 1982, 63). Des weiteren ist entschieden worden, daß sich aus der Gemeinschaftsordnung einer Ferienparkanlage die Verpflichtung der Wohnungseigentümer ergeben kann, ihre Wohnungen an die Betriebsgesellschaft zu verpachten (BayObLG-Beschluß vom 10. März 1988 BReg 2 Z 123/87, NJW-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 1988, 1163). Einzelheiten der Gebrauchsregelung können, soweit sie den einer solchen Vereinbarung entsprechenden ordnungsgemäßen Gebrauch regeln, durch Mehrheitsbeschluß getroffen werden (§ 15 Abs. 2 WEG). So kann etwa mehrheitlich beschlossen werden, daß eine Eigennutzung unzulässig ist, wenn die Gemeinschaftsordnung die Vermietung an eine Ferienparkanlage vorsieht (BayObLG-Beschluß vom 23. Oktober 1991 BReg 2 Z 91/91, Wohnungseigentümer 1992, 43).

Aus der Möglichkeit, Gebrauchsregeln i. S. des § 15 WEG zu treffen, läßt sich herleiten, daß die Mitglieder einer Eigentümergemeinschaft gemeinschaftlich unternehmerisch tätig sein können, ohne daß sie sich dazu zusätzlich zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammenschließen müßten. Sie können auf diese Weise auch ihrem geschäftlichen Betätigungswillen in einer Betriebsgesellschaft Ausdruck verleihen. Die Vorschrift des § 15 Abs. 2 WEG ist der des § 745 BGB nachgebildet (vgl. Bärmann/Pick, Wohnungseigentumsgesetz, 13. Aufl., § 15 Rdnr. 3), die diese Möglichkeit für die Mitglieder einer Bruchteilsgemeinschaft eröffnet (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 25. März 1993 V R 42/89, BFHE 172, 134, BStBl II 1993, 729).

c) Im Streitfall besteht eine solche Gebrauchsregelung zugunsten eines bestimmten Mieters, die die individuelle Vermietung ausschließt. In der noch von der W-KG als Alleineigentümerin abgegebenen Teilungserklärung heißt es, daß eine Hotelanlage, bestehend aus 140 Hotelzimmern, einem Restaurant mit Nebenräumen und zwei Vorbehaltsräumen errichtet werde. In der der Teilungserklärung als Anlage beigefügten Gemeinschaftsordnung ist bestimmt, daß das Sondereigentum entzogen werden kann, wenn es in anderer als nach der Teilungserklärung zulässigen Weise genutzt wird. Daraus folgt zunächst - wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist -, daß die Wohnungen nur als Hotelappartements genutzt werden dürfen. Zugleich können diese Bestimmungen bei verständiger Würdigung nur so verstanden werden, daß die Appartements ausschließlich an die Betriebs-GmbH vermietet werden dürfen. Das folgt zum einen aus der baulichen und organisatorischen Konzeption der Anlage, zum anderen aus der Bestimmung der Gemeinschaftsordnung, derzufolge der Verwalter die notwendige Zustimmung zur Weiterveräußerung versagen darf, wenn der Erwerber nicht gleichzeitig einen Anteil an dieser Betriebsgesellschaft erwirbt. Der Umstand, daß die Erstveräußerung der Zustimmung durch den Verwalter nicht bedurfte, vermag hieran entgegen der Auffassung des FG schon deshalb nichts zu ändern, weil der Erstveräußerer mit dem damaligen Verwalter identisch war. Wegen dieser Gebrauchsregelung und der Einbindung der Appartements in den bestehenden Hotelbetrieb erscheint es ausgeschlossen, daß die einzelnen Eigentümer - wie

einige Kläger vortragen - ihre Appartements auch in eigener Regie hotelmäßig vermieten dürfen.

d) Die Eigentümergemeinschaft überließ in den Streitjahren aufgrund der vorstehend dargestellten Gebrauchsregelung ihr Gemeinschaftseigentum der Betriebs-GmbH zur Nutzung. Unerheblich ist, daß hierüber kein gesonderter Mietvertrag abgeschlossen wurde, sondern daß sich die Befugnis zur Nutzung des Gemeinschaftseigentums aus den mit den jeweiligen Wohnungseigentümern geschlossenen Mietverträgen ergab. Nachdem die Wohnungseigentümer zur Vermietung an die Betriebsgesellschaft verpflichtet waren, kam den einzelnen Mietverträgen wirtschaftlich keine Bedeutung mehr zu. Die Miete wurde durch die Gesellschafterversammlung der Betriebs-GmbH festgesetzt und konnte nicht frei ausgehandelt werden. Das kommt auch in den "Meistbegünstigungsklauseln" zum Ausdruck, die in den einzelnen Mietverträgen enthalten sind. In Anbetracht dessen ist die Eigentümergemeinschaft wirtschaftlich mit einer Bruchteilsgemeinschaft zu vergleichen, deren Teilhaber das gemeinschaftliche Grundstück gemeinsam der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen und weitere Grundstücke, die ihnen jeweils allein gehören, jeder für sich an die Betriebsgesellschaft vermieten. In einem solchen Fall können die von den jeweiligen Teilhabern vermieteten Grundstücke Sonderbetriebsvermögen bei der Besitzgemeinschaft sein (vgl. hierzu Senatsurteil vom 10. November 1994 IV R 15/93, BFHE 176, 535, BStBl II 1995, 452; zum Sonderbetriebsvermögen bei Bruchteilsgemeinschaften: BFH-Urteil vom 12. November 1985 VIII R 240/81, BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296). Ob das der Fall ist, richtet sich danach, ob die Umstände dafür sprechen, daß die Nutzungsüberlassung seitens der Gemeinschaftler von den Interessen der Gemeinschaft bestimmt ist. Das ist u. a. dann der Fall, wenn - wie im Streitfall - die überlassenen Wirtschaftsgüter für das Bestehen des Betriebsunternehmens von wesentlicher Bedeutung sind und wenn die Gemeinschaftler im Verhältnis zueinander zur Nutzungsüberlassung an die Betriebsgesellschaft verpflichtet sind.

So gesehen ist es unmaßgeblich, daß B sein Sondereigentum nicht an die Betriebsgesellschaft vermietet hat. Jedenfalls war die Betriebsgesellschaft aufgrund der mit den Wohnungseigentümern geschlossenen Verträge berechtigt, das Gemeinschaftseigentum - unbeschadet der Beteiligung des B - in vollem Umfang zu nutzen. Daß die Mieter des B (Arzt, Masseur, Restaurantbetreiber) ebenfalls zur Nutzung des Gemeinschaftseigentums berechtigt waren, beeinträchtigte die Nutzungsmöglichkeit der Betriebs-GmbH nicht, da diese fremden Nutzungen ebenfalls dem Hotelbetrieb zugute kamen.

e) Die der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter zählen zu deren wesentlichen Betriebsgrundlagen. Sie sind nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zur Erreichung der Betriebszwecke erforderlich und besitzen besonderes Gewicht für die Betriebsführung (vgl. Schmidt, Einkommensteuergesetz, 15. Aufl., § 15, Rdnr. 808, m. w. N.). Das gilt zum einen für die Grundstücksteile, die nach den Feststellungen des FG zum gemeinschaftlichen Eigentum gehören, wie etwa Hotelrezeption, Büro- und Wirtschaftsräume. Zum gemeinschaftlichen Eigentum gehörten vermutlich - wie das FA unwidersprochen vorträgt - auch die Liegewiese, die Tiefgarage, Aufenthalts- und Leseräume sowie die Hotelhalle mit Hotelbar. Das FG hat hierzu zwar keine Feststellungen getroffen; da es nicht zu den Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung gehört, daß das Besitzunternehmen dem Betriebsunternehmen sämtliche wesentliche Betriebsgrundlagen vermietet, kommt es letztlich jedoch nicht darauf an. Unerheblich ist, ob auch die Betriebsgesellschaft ihrerseits zur Herrichtung der im Gemeinschaftseigentum

stehenden Grundstücksteile beigetragen hat (BFH-Urteil vom 23. Januar 1991 X R 47/87, BFHE 163, 460, BStBl II 1991, 405). Auch die Hotelappartements waren zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich und besaßen - jedenfalls in ihrer Gesamtheit - besonderes Gewicht für die Betriebsführung.

f) Auch die Voraussetzungen der personellen Verflechtung sind gegeben. Sind am Besitzunternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft auch Personen beteiligt, die nicht zugleich Gesellschafter der Betriebsgesellschaft sind, ist die personelle Verflechtung gegeben, sofern die Personen, die an beiden Unternehmen zusammen mehrheitlich beteiligt sind und damit die Betriebs-GmbH beherrschen, auch im Besitzunternehmen über die Mehrheit der Stimmen verfügen und im Besitzunternehmen kraft Gesetzes oder vertraglich wenigstens für Geschäfte des täglichen Lebens das Mehrheitsprinzip maßgeblich ist (vgl. Schmidt, a. a. O., § 15 Rdnr. 823, m. w. N.). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Da zur Beherrschung im Sinne der Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung die Herrschaft über die Geschäfte des täglichen Lebens genügt, ist es unerheblich, daß der Mehrheitsherrschaft in einer Wohnungseigentümergeinschaft Grenzen gesetzt sind, etwa der Art, daß für bauliche Veränderungen und Aufwendungen, die über die ordnungsmäßige Instandhaltung oder Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums hinausgehen, gemäß § 22 Abs. 1 WEG Einstimmigkeit erforderlich ist. Maßgeblich ist vielmehr, daß zur ordnungsgemäßen Verwaltung (§ 21 Abs. 3 WEG) und der Regelung eines ordnungsmäßigen Gebrauchs (§ 15 Abs. 2 WEG) Mehrheitsentscheidungen genügen. Ähnlich hat der BFH bereits zur Beherrschung von Bruchteilsgemeinschaften entschieden, bei denen ebenfalls die ordnungsgemäße Verwaltung durch Mehrheitsbeschluß erfolgt (§ 745 Abs. 1 BGB), wohingegen eine wesentliche Veränderung des gemeinschaftlichen Gegenstandes Einstimmigkeit erfordert (BFH-Urteil in BFHE 145, 401, BStBl II 1986, 296).

Die personelle Verflechtung kann auch nicht mit der Begründung verneint werden, die Wohnungseigentümer hätten mit ihrem Engagement unterschiedliche Zwecke verfolgt. Es mag sein, daß für die einen der Gesichtspunkt der Kapitalanlage, für andere dagegen der der Rendite, der Steuerersparnis oder einer gewinnbringenden Veräußerung im Vordergrund stand. Personelle Verflechtung ist jedoch nur dann wegen Interessenkollision zu verneinen, wenn ein einheitlicher Betätigungswille wegen Geltendmachung einseitiger, der Interessengemeinschaft zuwiderlaufender Interessen einzelner, nachweisbar nicht verwirklicht werden kann (Senatsurteile vom 15. Mai 1975 IV R 89/73, BFHE 116, 277, BStBl II 1975, 781; vom 28. Januar 1993 IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528). Im Streitfall sprechen indessen keinerlei Anzeichen dafür, daß die Wohnungseigentümer ungeachtet möglicherweise unterschiedlicher Motive nicht den gemeinsamen Willen hatten, das Grundstück - wie durch die beim Erwerb akzeptierte Gebrauchsregelung vorgezeichnet - durch Führung eines Hotelbetriebs zu nutzen. Insbesondere ist nichts Nachprüfbares dafür vorgetragen, daß sich die an der Betriebs-GmbH beteiligten Wohnungseigentümer bei der Willensbildung gegenseitig blockiert und damit die Geschlossenheit ihrer "Gruppe" aufgehoben hätten. Gelegentliche Meinungsverschiedenheiten über Jahresabrechnungen und Entlastung des Verwalters, wie sie die Klägerin zu 1 ohne nähere Konkretisierung behauptet, genügen hierfür nicht.

g) Zutreffend hat das FG die Einkünfte des B nicht in den streitigen Gewinnfeststellungsbescheiden erfaßt. B war zwar am gemeinschaftlichen Eigentum der Eigentümergeinschaft beteiligt. Sein Sondereigentum war jedoch von der Gebrauchsregelung zugunsten der Betriebs-GmbH nicht betroffen. Er war

an den Einkünften, die die Wohnungseigentümer gemeinsam erzielten, nicht beteiligt. Es fehlte insoweit am Mitunternehmerisiko (vgl. Schmidt, a. a. O., § 15 Rdnr. 265, 266).

h) Gegen die Höhe der festgestellten Gewinne haben die Kläger keine Einwendungen erhoben. Rechtsfehler sind insoweit nicht ersichtlich.

2. Das zu 1. Ausgeführte gilt entsprechend für die Bescheide über die Feststellung des Einheitswertes des Betriebsvermögens.

3. Schließlich ist auf der Grundlage der finanzgerichtlichen Feststellungen auch nicht erkennbar, daß der der Klägerin zu 1 bekanntgegebene Gewerbesteuermeßbescheid 1979 rechtsfehlerhaft wäre.

Allerdings heißt es in dem Bescheid, daß er "für die Hotel A Apartamenteigentümergeinschaft" bestimmt sei. Eine Wohnungseigentümergeinschaft kann jedoch ebensowenig wie eine Bruchteilsgemeinschaft oder eine Innengesellschaft ohne Gesamthandsvermögen Schuldnerin der Gewerbesteuer sein (vgl. Senatsurteil vom 9. September 1993 IV R 31/92, BFH/NV 1994, 266, m. w. N.).

Indessen erweist sich der Bescheid bei richtiger Auslegung seines Inhalts gleichwohl als zutreffend. Die einzelnen Bruchteilseigentümer schulden die Gewerbesteuer als Gesamtschuldner (Senatsurteil in BFH/NV 1994, 266; Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz, § 5 Rdnr. 12; Gosch in Blümich, Gewerbesteuergesetz, § 5 Rdnr. 48). Dieser Betrachtung steht nicht entgegen, daß bei einer atypisch stillen Gesellschaft lediglich der Inhaber des Handelsgeschäfts als Schuldner der Gewerbesteuer in Betracht kommt (BFH-Urteile vom 12. November 1985 VIII R 364/83, BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311; vom 14. September 1989 IV R 85/88, BFH/NV 1990, 591). Denn in Fällen der (atypisch) stillen Beteiligung scheidet die Schuldnerschaft des stillen Gesellschafters an dessen mangelnder Haftung für die Verbindlichkeiten des Gewerbebetriebes (BFH-Urteil in BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311) - ein Gesichtspunkt, der bei Bruchteilsgemeinschaften ohne Bedeutung ist. Ein Gewerbesteuermeßbescheid, der eine Grundstücksgemeinschaft als Steuerschuldnerin ausweist, kann jedoch im Wege der Auslegung als ein zusammengefaßter, gegen alle Gemeinschaftler als Gesamtschuldner gerichteter Bescheid angesehen werden, wenn auch die Gemeinschaftler als Adressaten benannt sind. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Das FA hat die "Apartamenteigentümergeinschaft" bereits im Kopf des Bescheides näher bezeichnet als "Frau A. B. und andere, siehe Anlage zum Bescheid". Ebenso lautet das Rubrum der Einspruchsentscheidung. In Anbetracht dessen ist die Aufnahme der Gemeinschaft in den Bescheid als Hinweis darauf zu verstehen, daß der Gewerbesteuermeßbescheid die Aktivitäten der als Regelungsadressaten bezeichneten Personen als Mitglieder der Apartmentgemeinschaft betrifft.

Mit dieser Auslegung weicht der Senat nicht vom Urteil des I. Senats vom 10. November 1993 I R 20/93 (BFHE 173, 184, BStBl II 1994, 327) ab. Dort hatte der I. Senat eine vergleichbare Auslegung des Gewerbesteuermeßbescheides deshalb abgelehnt, weil das FA in der Einspruchsentscheidung ausdrücklich die "GmbH & Still" als Steuerschuldner bezeichnet und sich gegen die Auffassung der Einspruchsführer gewandt hatte, eine atypisch stille Gesellschaft könne nicht subjektiv gewerbesteuerpflichtig sein. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor.

Das FA hat als Empfangsadressaten des Bescheides und der Einspruchsentscheidung die Klägerin zu 1 bezeichnet und beide Verwaltungsakte an sie zugestellt. Dieses Verfahren war zulässig. Dem FA steht grundsätzlich frei, an welchen Gesamtschuldner es sich halten will; es kann die geschuldete Leistung gemäß § 44 AO 1977 von jedem Gesamtschuldner ganz oder zum Teil fordern (BFH-Urteil vom 13. Mai 1987 II R 189/83, BFHE 149, 514, BStBl II 1988, 188; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, § 44 AO 1977, Tz. 13 ff.). Das FA hat die Klägerin zu 1 ausweislich des Bescheides in ihrer Eigenschaft als Aufsichtsratsvorsitzende der Betriebs-GmbH in Anspruch genommen. Damit hat es sein Ermessen zutreffend ausgeübt.