

Urteil vom 11. Mai 2010, IX R 28/09

Widerruf eines Verzichts auf mündliche Verhandlung

BFH IX. Senat

FGO § 90 Abs 2, FGO § 90a Abs 2 S 1, FGO § 96 Abs 2

vorgehend FG Düsseldorf, 24. November 2008, Az: 17 K 846/06 F

Leitsätze

1. NV: Der Hinweis des neuen Prozessbevollmächtigten des Klägers, dass nach Ergehen eines Gerichtsbescheides und nach dem Antrag des Klägers auf mündliche Verhandlung auf die Durchführung einer solchen nicht verzichtet werde, kann als Widerruf des ursprünglichen Verzichts auf mündliche Verhandlung auszulegen sein.
2. NV: Erlässt das FG trotz eines von allen Beteiligten ausgesprochenen Verzichts auf mündliche Verhandlung einen Gerichtsbescheid, muss es --jedenfalls nach einem Wechsel des Prozessbevollmächtigten-- dem Kläger die Möglichkeit einräumen, sein Recht auf Gewährung rechtlichen Gehörs im Rahmen einer mündlichen Verhandlung, das er mit einem Antrag nach § 90a Abs. 2 Satz 1 FGO verfolgt, auch wahrnehmen.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) beteiligte sich im Jahr 1996 durch Erwerb eines Kommanditanteils in Höhe von 280.000 DM an der Beigeladenen, einem in der Form der Kommanditgesellschaft geführten geschlossenem Immobilienfonds. Die Beigeladene erstellte in den Jahren 1996 und 1997 zwei Kliniken und vermietete diese ab Ende 1997 für 20 Jahre an das ... Werk. Die Beigeladene räumte dem ... Werk als Mieter und Betreiber der Kliniken notarielle Ankaufsrechte (Optionen) ein, die erstmals 15 Jahre nach Mietbeginn, frühestens jedoch nach Erreichen eines Totalgewinns für die Anleger ausgeübt werden konnten. Die Ankaufsrechte waren durch Auflassungsvormerkungen gesichert. Durch die Inanspruchnahme von Sonderabschreibungen auf Anzahlungen von Anschaffungskosten nach § 4 Abs. 1 des Fördergebietsgesetzes (FördG) fielen in den Jahren 1996 und 1997 Verluste in Höhe von 108 % auf das Beteiligungskapital an. Der den Anlegern in Aussicht gestellte progressionsabhängige Anlageerfolg von 11,7 % bis 15,6 % auf den durch Steuerminderungen verringerten effektiven Kapitaleinsatz sollte sich nach der steuerfreien Veräußerung der Kliniken ergeben. Der aus der Beteiligung bis 2012 --d.h. bis zur frühestmöglichen Ausübung der Ankaufsrechte-- zu erwartende Totalüberschuss betrug 42,8 % des jeweiligen Anlagekapitals.
- 2 Der Kläger finanzierte seine Kommanditbeteiligung u.a. durch Aufnahme eines in Höhe von 210.000 DM valutierenden und bis zum 30. Juni 2001 befristeten Annuitätendarlehens. Das am 26. Juli 1996 aufgenommene Darlehen war mit 7 % p.a. zu verzinsen und ab dem 30. Januar 1998 mit 3 % p.a. zu tilgen. Zum Ende der Vertragslaufzeit am 30. Juni 2001 war das Darlehen in einer Summe zur Rückzahlung fällig, soweit keine Vertragsverlängerung vereinbart wird. Als Sicherheit für das Darlehen trat der Kläger die Kommanditeinlage an die darlehensgewährende Bank ab; zudem verpfändete der Kläger die Guthaben zweier Wertpapierdepots mit einem Kurswert "von mindestens 100.000 DM". In den tilgungsfreien Jahren 1996 und 1997 zahlte der Kläger Zinsen in Höhe von 5.650 DM und 14.741 DM auf das Darlehen. Im Jahr 1998 zahlte der Kläger zunächst lediglich drei Annuitätsraten zu je 1.750 DM; der darin enthaltene Zinsanteil betrug 3.635 DM. Danach wurden einvernehmlich bei gleichbleibender Verzinsung in Höhe von 7 % die Annuitätsrate auf 1.400 DM gesenkt. Aus seiner Beteiligung erklärte der Kläger u.a. für die Streitjahre 1996 bis 1999 Verluste, die der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in den jeweiligen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) stehenden Bescheiden über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften zunächst anerkannte.
- 3 Im Rahmen einer im Jahr 2000 bei der Beigeladenen durchgeführten steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer vor dem Hintergrund der bestehenden Darlehensvereinbarungen die Auffassung, dass sich der Kläger ohne

Gewinnerzielungsabsicht an der Beigeladenen beteiligt habe. Den vom Kläger zu erwartenden positiven Einkünften in Höhe von 142.800 DM (entsprechend 51 % des jeweiligen Kommanditkapitals) stünden nach den vorgelegten Unterlagen Sonderwerbungskosten des Klägers in Höhe von insgesamt 185.700 DM gegenüber. Daraufhin legte der Kläger einen unter dem 16. November 2001 abgeschlossenen geänderten Darlehensvertrag vor, durch den das aufgenommene Darlehen bis zum 30. November 2011 bei einem Nominalzins von 5,65 % und einer monatlichen Annuitätsrate in Höhe von 2.200 DM prolongiert wurde. Nach den Bestimmungen des geänderten Darlehensvertrages war der Kläger zu Sondertilgungen bis zur Höhe von 10.000 DM p.a. berechtigt. Als Sicherheit diene eine Grundschuld in Höhe von 255.000 €, die auf einem Grundstück für ein im Jahr 2003 fertig zu stellendes Wohnhaus des Klägers lastete.

- 4 Das FA vertrat --auch unter Berücksichtigung der geänderten Finanzierung-- die Auffassung, dass sich der Kläger ohne Gewinnerzielungsabsicht an der Beigeladenen beteiligt habe und erließ u.a. für die Streitjahre nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheide, in denen die ursprünglich anerkannten Verluste des Klägers aus der Beteiligung nicht mehr berücksichtigt wurden.
- 5 Der Einspruch hatte teilweise Erfolg. Nachdem der Kläger im Einspruchsverfahren einen selbst erstellten Zins- und Tilgungsplan vorgelegt und ab 2002 vorgenommene Sondertilgungen nachgewiesen hatte, erließ das FA für die Folgejahre 2001 und 2002 Abhilfebescheide, in denen vom Kläger geltend gemachte Verluste wieder anerkannt wurden. Für die Streitjahre 1996 bis 1999 sowie für das Jahr 2000 vertrat das FA in seinen Einspruchsentscheidungen jedoch weiterhin die Auffassung, dass der Kläger ohne Einkünfteerzielungsabsicht gehandelt habe.
- 6 Im Klageverfahren übersandte das Finanzgericht (FG) dem ursprünglichen Prozessbevollmächtigten des Klägers die neutralisierte Fassung eines Senatsurteils in einem Parallelverfahren, in dem ebenfalls die Frage der Überschusserzielungsabsicht bei Beteiligung an einem Immobilienfonds streitig war und regte an, die Erfolgsaussichten der Klage zu überdenken. In der Folge verzichteten alle Beteiligten auf die Durchführung der mündlichen Verhandlung.
- 7 Unter dem 14. August 2008 erließ das FG einen Gerichtsbescheid, mit dem die Klage als unbegründet zurückgewiesen wurde. Mit Schriftsatz vom 19. September 2008 stellte der neue Prozessbevollmächtigte des Klägers Antrag auf mündliche Verhandlung. Mit Schreiben vom 30. September 2008 teilte der Prozessbevollmächtigte ferner mit, "dass auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht verzichtet wird". Das angefochtene klageabweisende Urteil erging in der Sitzung vom 25. November 2008 ohne mündliche Verhandlung.
- 8 Mit der Revision verfolgt der Kläger sein Begehren nach Anerkennung der aus der Beteiligung erzielten Verluste auch in den Streitjahren weiter. Eine gesonderte Prüfung der Überschusserzielungsabsicht auf der Ebene des Klägers sei nicht vorzunehmen, nachdem auf der Ebene der Beigeladenen die Überschusserzielungsabsicht unstreitig vorläge. Jedenfalls aber sei im Rahmen einer eventuell erforderlichen Prognose zu berücksichtigen, dass der Kläger im Jahr 2001 die Darlehenssituation neu geregelt und Sondertilgungen vorgenommen habe. Zu Unrecht sei das FG auch davon ausgegangen, dass in eine Berechnung des Totalüberschusses Sonderabschreibungen nach dem Fördergebietsgesetz einzubeziehen seien.
- 9 Überdies vertritt der Kläger die Auffassung, er sei nicht nach den Vorschriften der Finanzgerichtsordnung (FGO) vertreten gewesen: Das FG habe aufgrund des ursprünglichen, durch den ersten Prozessbevollmächtigten ausgesprochenen Verzichts auf mündliche Verhandlung im schriftlichen Verfahren entschieden, obwohl er, der Kläger, auf den Gerichtsbescheid vom 14. August 2008 hin nach § 90 Abs. 2 Satz 1 FGO mündliche Verhandlung beantragt und in der Folge auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung nicht verzichtet habe. Das angefochtene Urteil beruhe daher auf einer Verletzung von Bundesrecht (§ 119 Nr. 4 FGO).
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil des FG vom 25. November 2008 sowie die angefochtenen Bescheide für die Streitjahre in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 24. Januar 2006 und 7. Februar 2006 aufzuheben,

hilfsweise, den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.
- 11 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 13** 1. Der Kläger ist nicht nach Vorschrift des Gesetzes vertreten gewesen (§ 119 Nr. 4 FGO).
- 14** Ein Verfahrensmangel i.S. des § 119 Nr. 4 FGO ist u.a. dann anzunehmen, wenn das FG unter Verstoß gegen § 90 FGO ohne mündliche Verhandlung durch Urteil entschieden hat (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. August 1987 IX R 135/83, BFHE 151, 297, BStBl II 1988, 141, m.w.N.).
- 15** Gemäß § 90 Abs. 1 Satz 1 FGO entscheidet das Gericht in Urteilsverfahren auf Grund mündlicher Verhandlung. Mit Einverständnis der Beteiligten kann es ohne mündliche Verhandlung entscheiden (§ 90 Abs. 2 FGO). Im Streitfall durfte das FG nicht im schriftlichen Verfahren entscheiden, weil keine wirksame Erklärung des Klägers mehr vorlag, dass er auf mündliche Verhandlung verzichte. Zwar hatte der Kläger durch seinen früheren Prozessbevollmächtigten das Einverständnis mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung erklärt; der Hinweis des neuen Prozessbevollmächtigten des Klägers, dass nach Ergehen des Gerichtsbescheides und nach dem Antrag des Klägers auf mündliche Verhandlung auf die Durchführung einer solchen nicht verzichtet werde, stellt jedoch einen --nach den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuches) auch hinreichend deutlichen-- Widerruf des ursprünglichen Verzichts auf mündliche Verhandlung dar.
- 16** Zwar kann ein Verzicht auf mündliche Verhandlung nur ausnahmsweise widerrufen werden, wenn sich die Prozesslage nach Abgabe der Einverständniserklärung wesentlich geändert hat (z.B. BFH-Beschluss vom 22. Oktober 2003 I B 39/03, BFH/NV 2004, 350, m.w.N.). Eine solche wesentliche Änderung liegt im Streitfall jedoch vor. Als insoweit maßgeblichen Umstand sieht es der Senat an, dass das FG an die Verzichtserklärungen der Beteiligten positiv nicht gebunden und mithin der Erlass einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung in das Ermessen des Gerichts gestellt ist (vgl. BFH-Beschluss vom 8. Juni 1994 IV R 9/94, BFH/NV 1995, 129). Erlässt das FG trotz eines von allen Beteiligten ausgesprochenen Verzichts auf mündliche Verhandlung einen Gerichtsbescheid, muss es --jedenfalls nach einem Wechsel des Prozessbevollmächtigten (vgl. BFH-Beschluss vom 29. April 1999 V R 102/98, BFH/NV 1999, 1480)-- dem Kläger die Möglichkeit einräumen, sein Recht auf Gewährung rechtlichen Gehörs, das er mit einem Antrag nach § 90a Abs. 2 Satz 1 FGO verfolgt, im Rahmen einer mündlichen Verhandlung auch wahrzunehmen. Denn durch den Erlass eines Gerichtsbescheids bringt das Gericht selbst zum Ausdruck, dass den Beteiligten --als Rechtsbehelf gegen die Entscheidung-- auf Antrag die mündliche Verhandlung eröffnet werden soll.
- 17** 2. Hinsichtlich der im Streitfall maßgeblichen materiell-rechtlichen Fragestellungen weist der Senat vorsorglich auf Folgendes hin:
- 18** Ist aufgrund einer vertraglichen Fondsgestaltung die voraussichtliche Dauer der Nutzung eines Wohngrundstücks von vornherein zeitlich beschränkt, ist schon mit Blick auf die nur befristete Vermietungstätigkeit die Einkünfteerzielungsabsicht sowohl auf der Fondsgesellschafts- als auch auf der Gesellschafterebene zu überprüfen; daher kommt es nicht mehr darauf an, ob eine solche Prognose auf Gesellschafterebene auch deshalb durchzuführen wäre, weil die Art und Höhe der Fremdfinanzierung durch den Steuerpflichtigen im Streitfall als Beweisanzeichen gegen seine Einkünfteerzielungsabsicht spricht.
- 19** Im Rahmen einer solchen Prognose darf auch berücksichtigt werden, dass der Steuerpflichtige bei Beginn der Investition eine teilweise Tilgung des zur Finanzierung des Fondsanteils aufgenommenen Darlehens durch den Einsatz eigener Mittel nicht beabsichtigt hat. Auch wenn es eines von vornherein geschaffenen Finanzierungskonzepts nicht bedarf, ist es dem Tatsachengericht im Einzelfall nicht verwehrt, aufgrund des tatsächlichen Einsatzes von Fremdmitteln bei Beginn des Investments und dem gleichzeitigen Fehlen einer damit im Zusammenhang stehenden bindenden Vereinbarung über den späteren Einsatz von Eigenmitteln (zur Ablösung der Fremdmittel) zu dem Schluss zu gelangen, dass es dem Steuerpflichtigen in erster Linie darauf ankam, aufgrund der zu erwartenden langjährigen Verlustzuweisungen Steuerersparnisse zu erzielen (vgl. BFH-Beschluss vom 2. Juli 2008 IX B 46/08, BFHE 222, 387, BStBl II 2008, 815, m.w.N.).
- 20** Sonderabschreibungen nach § 4 Abs. 1, 2 FördG --hierunter fallen auch Sonderabschreibungen für Anzahlungen auf Anschaffungskosten-- sind als die Normal-AfA übersteigende Abschreibungen in eine befristete Prognose einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil vom 9. Juli 2002 IX R 57/00, BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695, m.w.N.). Dies gilt

nicht nur für kürzere Nutzungszeiträume, sondern mit Blick auf den grundsätzlich 30 Jahre umfassenden Prognosezeitraum auch für eine zeitliche Befristung auf 15 Jahre.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de