Beschluss vom 26. Juni 2013, X B 244/12

Bewertung der Einlage eines wertgeminderten kapitalersetzenden Darlehens - Keine Gewerbesteuerbarkeit von Aufgabeverlusten - Erforderliche Bezeichnung der Divergenz bei fallbezogenen Ausführungen des FG

BFH X. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Buchst b, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2, FGO § 109, FGO § 116 Abs 6, EStG § 6 Abs 1 Nr 5 S 1 Buchst b, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 08. Februar 2012, Az: 5 K 5069/07

Leitsätze

1. NV: Die Frage, ob bei der Einlage eines kapitalersetzenden Darlehens die zu § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG entwickelten Grundsätze entsprechend anzuwenden sind, ist von grundsätzlicher Bedeutung.

2. NV: Erzielt der Steuerpflichtige aus seiner gewerblichen Tätigkeit im Jahr der Betriebsaufgabe sowohl einen laufenden Gewinn als auch einen Aufgabeverlust, ist der Aufgabeverlust nicht gewerbesteuerbar und darf für Zwecke der Gewerbesteuer nicht mit dem laufenden Gewinn verrechnet werden.

3. NV: Das Schweigen des FA zu einer komplexen Berechnung des Klägers (hier: einer AfA-Bemessungsrundlage) reicht angesichts des Amtsermittlungsgrundsatzes jedenfalls dann nicht als alleinige Begründung für eine Klagestattgabe aus, wenn die Richtigkeit der vorgelegten Berechnung nicht ohne Weiteres überschaubar ist.

4. NV: Hat das FG einen von einem Beteiligten gestellten Antrag übergangen, geht der Rechtsbehelf des Antrags auf Urteilsergänzung (§ 109 FGO) dem Rechtsmittel der Nichtzulassungsbeschwerde vor. Dies gilt allerdings nicht, wenn das FG dem vom Beteiligten gestellten Antrag bewusst nicht nachgekommen ist.

5. NV: Auch wenn ein vorliegender Verfahrensmangel nur eines von mehreren Streitjahren betrifft und für die übrigen Streitjahre lediglich materiell-rechtliche Zulassungsgründe nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 FGO gegeben sind, kann der BFH bereits im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde das gesamte angefochtene Urteil aufheben und den Rechtsstreit zurückverweisen, wenn die geltend gemachten materiell-rechtlichen Zulassungsgründe in einem Revisionsverfahren voraussichtlich ebenfalls zur Aufhebung und Zurückverweisung führen würden.

Tatbestand

1 I. Der Kläger, Beschwerdeführer und Beschwerdegegner (Kläger) war ursprünglich alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer einer operativ tätigen GmbH (O-GmbH). Im Jahr 1996 gründete er als Alleingesellschafter eine Verwaltungs-GmbH (V-GmbH), stattete diese mit einem Stammkapital von 1 Mio. DM aus und verkaufte seine Beteiligung an der O-GmbH für ca. 6 Mio. DM an die V-GmbH. Zur Finanzierung des Kaufpreises gewährte der Kläger der V-GmbH nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) "erstmalig mit Vertrag vom 23. Dezember 1996 ... verschiedene Darlehen in Höhe von insgesamt 5.742.057,85 DM." Die Darlehenszinsen wurden jeweils dem Kapitalbetrag zugeschlagen. Zu den Darlehenskonditionen, der Höhe der einzelnen Darlehensteilbeträge, den Zeitpunkten, zu denen die weiteren --nicht bereits auf dem "erstmaligen" Vertrag beruhenden-- Darlehensteilbeträge gewährt worden sind, sowie zu dem Zeitpunkt, auf dem sich der vom FG für das Darlehenskapital genannte Gesamtbetrag von 5.742.057,85 DM bezieht, hat das FG keine Feststellungen getroffen.

2 Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 29. Januar 2001 veräußerte der Kläger 25 % der Anteile an der V-GmbH für 1 DM an einen Käufer (K), der zum weiteren Geschäftsführer der O-GmbH bestellt wurde. Zum 1. August 2001 erwarb der Kläger ein Grundstück, das an die O-GmbH vermietet war (Grundstück I). Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 18. Dezember 2001 veräußerte der Kläger zum 31. Dezember 2001 weitere 74 % der Anteile an der V-

GmbH für 1 DM an K. Zugleich verzichtete er auf die der V-GmbH gewährten Darlehen einschließlich der noch nicht abgerechneten Zinsen für das Jahr 2001 und legte seine Geschäftsführerämter in beiden Gesellschaften nieder.

3 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2001 erklärte der Kläger aus den Veräußerungen der Anteile an der V-GmbH sowie aus dem Darlehensverzicht Einkünfte nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von insgesamt ./. 6.844.906,65 DM. Aus der Vermietung des Grundstücks I an die O-GmbH erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

4 Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat der Beklagte, Beschwerdegegner und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, der Kläger habe mit der Vermietung des Grundstücks I an die O-GmbH ab dem 1. August 2001 eine Betriebsaufspaltung begründet und hieraus gewerbliche Einkünfte erzielt. Die zu diesem Zeitpunkt noch vorhandene 75 %-Beteiligung an der V-GmbH sei mit dem Teilwert, höchstens mit den Anschaffungskosten in das Betriebsvermögen des Besitz-Einzelunternehmens eingelegt worden. Die Darlehensforderungen seien hingegen nicht Betriebsvermögen geworden, da ihre Hingabe privat veranlasst gewesen sei.

5 Zudem sei die Gestaltung missbräuchlich. Für die Übertragung der vormals unmittelbar vom Kläger gehaltenen Anteile an der O-GmbH auf die V-GmbH sei niemals Geld geflossen. Es sei klar gewesen, dass die V-GmbH weder das Darlehenskapital noch die auflaufenden Zinsforderungen jemals hätte an den Kläger zahlen können. Der Kläger habe hierdurch die Möglichkeit erhalten, im Fall eines Sinkens des Werts der O-GmbH einen Veräußerungsverlust nach § 17 EStG zu realisieren. Ferner behauptete das FA in diesem Zusammenhang --ohne dass das FG hierzu Feststellungen getroffen hat--, im Anteilskaufvertrag vom 29. Januar 2001 habe K dem Kläger die Option zum Rückerwerb der Anteile an der V-GmbH für 1 DM eingeräumt. Diese Option sei zwar in der dem FA vorgelegten Fassung des weiteren Anteilskaufvertrags vom 18. Dezember 2001 aufgehoben worden. Tatsächlich habe K seine 99 %-Beteiligung an der V-GmbH aber am 28. Oktober 2003 für 1 € an den Kläger rückübertragen; zusätzlich sei vereinbart worden, dass dem Kläger auch die Gewinne aus den Geschäftsjahren 2001 bis 2003 zustehen sollten. Danach sei ungeachtet der formalen Veräußerungen wirtschaftlich alles beim Alten geblieben.

6 Im Ergebnis setzte das FA aus der Veräußerung vom 29. Januar 2001 einen Verlust nach § 17 EStG in Höhe von ./. 249.999 DM und aus der Aufgabe des Besitzunternehmens zum 31. Dezember 2001 einen Verlust von ./. 374.999 DM an. Dies hatte Auswirkungen nicht nur auf die Einkommensteuer des Streitjahres 2001, sondern auch auf den Verlustrücktrag bzw. den Verlustvortrag in die weiteren Streitjahre 2000 und 2003.

7 Die Klage hatte weitestgehend Erfolg. Das FG sah zwar die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung als erfüllt an und hielt daher § 17 EStG nicht für anwendbar, setzte für 2001 aber einen Verlust aus dem gewerblichen Besitzunternehmen in Höhe von ./. 6.513.143,68 DM an. Bei der Bewertung der eingelegten Beteiligung an der V-GmbH sowie "der nachträglichen Anschaffungskosten" (damit sind wohl die Darlehensforderungen gemeint) seien die Anschaffungskosten anzusetzen, weil die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG teleologisch zu reduzieren sei. Mit der Veräußerung des weiteren 74 %-Anteils an der V-GmbH sei die Betriebsaufspaltung beendet worden, was zur Betriebsaufgabe im Besitzunternehmen und zur Realisierung eines Aufgabegewinns geführt habe. Im Rahmen der Ermittlung dieses Gewinns sei § 17 EStG entsprechend anwendbar. Die Darlehen seien als Finanzplandarlehen anzusehen. Zwar sei dies den Darlehensverträgen --deren Inhalt das FG nicht festgestellt hat-- nicht zu entnehmen, wohl aber dem nachvollziehbaren Sachvortrag des Klägers. Auch ein Gestaltungsmissbrauch sei nicht gegeben; insoweit folge das Gericht ebenfalls den nachvollziehbaren Erläuterungen des Klägers. Welche Erläuterungen der Kläger in diesem Zusammenhang gegeben hat, hat das FG nicht mitgeteilt.

8 Mit ihren Beschwerden begehren beide Beteiligte die Zulassung der Revision. Der Kläger stützt sich auf einen Verfahrensmangel, das FA auf Divergenz. Sie treten der Beschwerde des jeweils anderen Beteiligten entgegen.

Entscheidungsgründe

9 II. Beide Beschwerden sind begründet.

10 1. Der Kläger rügt --jedenfalls sinngemäß-- einen Verfahrensmangel, der tatsächlich vorliegt und auf dem die Entscheidung des FG beruhen kann (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 a) Dabei legt der Senat die Beschwerde des Klägers dahingehend aus, dass sie sich nur auf die Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001 bezieht, nicht aber auch auf die weiteren Verwaltungsakte, die Gegenstand des finanzgerichtlichen Urteils waren. Denn in seiner

Beschwerdebegründung führt der Kläger ausschließlich seinen vor dem FG gestellten Antrag zu diesem Verlustfeststellungsbescheid an.

12 b) Bei einer auf den Wortlaut der Beschwerdebegründung beschränkten Betrachtung rügt der Kläger lediglich, das FG habe den von ihm gestellten Klageantrag teilweise übergangen. Ein solches Begehren hätte der Kläger beim FG durch einen Antrag auf Urteilsergänzung (§ 109 FGO) verfolgen müssen. Zwar hat er einen solchen Antrag tatsächlich gestellt, in der vom FG daraufhin anberaumten mündlichen Verhandlung aber zurückgenommen, ohne dass sich dem Verhandlungsprotokoll Gründe hierfür entnehmen lassen.

13 Hätte das FG tatsächlich einen Antrag übergangen, ginge der Rechtsbehelf des § 109 FGO dem der Nichtzulassungsbeschwerde vor (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. September 2008 IV B 67/07, nicht veröffentlicht, juris, unter 2.b; Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 109 FGO Rz 7, m.w.N.). Vorliegend lässt das angefochtene Urteil aber erkennen, dass das FG nicht etwa versehentlich den vom Kläger gestellten Antrag teilweise übergangen, sondern *bewusst* keinen Verlust aus § 17 EStG berücksichtigt hat. Denn es hat in rechtlicher Hinsicht die Auffassung vertreten, die Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG seien bereits bei der Veräußerung der ersten 25 % der Anteile an der V-GmbH wegen des Vorrangs der Betriebsaufspaltung nicht erfüllt gewesen.

14 c) Dieser Auffassung liegt jedoch der --vom Kläger in seiner Beschwerdebegründung sinngemäß ebenfalls gerügte-- Verfahrensmangel eines Verstoßes gegen den klaren Inhalt der Akten zugrunde. Ein solcher Verstoß --und damit eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO-- ist gegeben, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde gelegt hat, der dem schriftlichen oder protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht, oder wenn es eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt gelassen hat und die angefochtene Entscheidung darauf beruht (Senatsbeschlüsse vom 11. November 2010 X B 159/09, BFH/NV 2011, 610, unter II.2., und vom 19. Januar 2011 X B 127/10, BFH/NV 2011, 632, unter 3., m.w.N.).

15 Nach dem Akteninhalt und dem unstreitigen Vorbringen beider Beteiligten hat der Kläger bereits am 29. Januar 2001 25 % seiner Anteile an der V-GmbH veräußert, das Grundstück I aber erst am 1. August 2001 erworben. Da die Betriebsaufspaltung somit erst am 1. August 2001 begründet worden sein kann, gehörten die Anteile am 29. Januar 2001 noch zum Privatvermögen des Klägers, so dass § 17 EStG auf diese erste Veräußerung anwendbar war. Dass sich dieser Sachverhalt und seine steuerrechtliche Behandlung durch das FA eindeutig aus den Akten ergab, vom FG aber übersehen worden ist, hat der Kläger zu Recht gerügt.

16 2. Auch die Beschwerde des FA, die sich auf sämtliche Verwaltungsakte bezieht, die Gegenstand des Klageverfahrens waren, ist begründet. Das FA hat schlüssig dargelegt, dass die angefochtene Entscheidung jedenfalls vom BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 16/10 (BFH/NV 2011, 778) abweicht.

17 Es entnimmt dem Urteil der Vorinstanz --wenn auch nur sinngemäß und fallbezogen, was für die Darlegung einer Divergenz aber ausreicht (vgl. BFH-Beschluss vom 30. Juli 1997 II B 18/97, BFH/NV 1998, 188)-- den folgenden Rechtssatz: Wenn ein Gesellschafterdarlehen mangels abweichender vertraglicher Vereinbarung nach den gesetzlichen Regelungen mit dreimonatiger Frist kündbar sei, handele es sich um einen Fall des "Fehlens einseitiger Kündigungsrechte"; dies spreche für die Annahme eines Finanzplandarlehens.

18 Demgegenüber enthält das BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 778 (unter II.A.2.b) den --vom FA jedenfalls sinngemäß herausgearbeiteten-- Rechtssatz, es stelle zumindest ein starkes Indiz gegen die Annahme eines Finanzplandarlehens dar, wenn der Gesellschafter ein von ihm hingegebenes Darlehen nach einer gewissen Frist jederzeit kündigen könne. Diese Rechtssätze stehen zueinander in Widerspruch.

19 3. Der Senat hält es für angezeigt, nach § 116 Abs. 6 FGO zu verfahren, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

20 § 116 Abs. 6 FGO ermöglicht eine Zurückverweisung zwar nur bei Verfahrensmängeln i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO, hier also nur in Bezug auf den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Einkommensteuer zum 31. Dezember 2001. Die Zurückverweisung kann aber dann auf das gesamte Urteil erstreckt werden, wenn im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde neben dem Verfahrensmangel --auch wenn dieser sich auf ein einziges Streitjahr beschränkt-- noch weitere Zulassungsgründe geltend gemacht werden und diese im Revisionsverfahren voraussichtlich ebenfalls zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Zurückverweisung führen würden (BFH-Beschluss vom 2. März 2004 III B 114/03, BFH/NV 2004, 1109, unter II.3.; Lange in HHSp, § 116 FGO Rz 288).

21 So liegt es hier, da das FA weitere Zulassungsgründe geltend gemacht hat und dem Senat wegen der lückenhaften Feststellungen des FG (siehe im Einzelnen unter 4.b-g) eine abschließende Entscheidung über den Streitfall auch im Falle der Durchführung eines Revisionsverfahrens nicht möglich wäre.

22 4. Für das weitere Verfahren weist der Senat --ohne rechtliche Bindungswirkung-- auf die folgenden Gesichtspunkte hin:

23 a) In systematischer Hinsicht bleibt im erstinstanzlichen Urteil unklar, welche Norm das FG teleologisch reduzieren wollte, um das von ihm gewünschte Ergebnis zu erreichen, dass sich bereits im Privatvermögen eingetretene Wertverluste eines Gesellschafterdarlehens auch nach der Einlage der Beteiligung (und ggf. des Darlehens) in ein Betriebsvermögen einkommensteuermindernd auswirken sollen. Einerseits dürfte dem FG-Urteil --auch wenn dies darin weder ausdrücklich angesprochen noch begründet wird-- die Auffassung zugrunde liegen, auch auf ein kapitalersetzendes Gesellschafterdarlehen seien die zu § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. b EStG entwickelten Grundsätze (vgl. hierzu Senatsurteil vom 2. September 2008 X R 48/02, BFHE 223, 22, BStBl II 2010, 162) anzuwenden. Andererseits hat das FG --ebenfalls ohne Begründung-- ausgeführt, im Rahmen der Ermittlung des Aufgabegewinns nach § 16 Abs. 3 EStG sei die Vorschrift des § 17 EStG "entsprechend heranzuziehen".

24 Soweit ersichtlich, sind diese Fragen höchstrichterlich noch nicht entschieden worden. Der Ansicht des FG, bei der Ermittlung eines Aufgabegewinns sei § 17 EStG entsprechend anzuwenden, könnten allerdings die --wenn auch in etwas anderem Zusammenhang ergangenen-- Erwägungen im Senatsurteil vom 20. April 2005 X R 2/03 (BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.2.a) entgegenstehen. Danach finden im Bereich des Betriebsvermögens die zu § 17 EStG entwickelten Grundsätze über die weite Auslegung des Begriffs der Anschaffungskosten keine Anwendung.

25 b) Feststellungen zum Inhalt der Darlehensverträge und zu den Zeitpunkten der Gewährung der einzelnen Teilbeträge des Darlehens hat das FG nicht getroffen. Solche Feststellungen wären aber in einem künftigen Revisionsverfahren für die Überprüfung der Würdigung des FG, es handele sich um Finanzplandarlehen, unentbehrlich (vgl. BFH-Urteil vom 27. März 2007 VIII R 60/05, BFHE 217, 485, BStBl II 2008, 303, unter II.4.).

26 Sollte das FG im zweiten Rechtsgang zu der Auffassung kommen, die Voraussetzungen für die Annahme von Finanzplandarlehen seien nicht erfüllt, wird es prüfen müssen, ob die Darlehen als in der Krise stehengelassen angesehen werden können. Hierfür wäre festzustellen, wann die Krise eingetreten ist und welchen Teilwert die Darlehen in diesem Zeitpunkt hatten (vgl. BFH-Urteil vom 10. November 1998 VIII R 6/96, BFHE 187, 480, BStBl II 1999, 348, unter II.3.e cc ccc).

27 Widersprüchlich ist in diesem Zusammenhang das Vorbringen des Klägers zum Ausmaß der Verlustsituation bei der O-GmbH: Im Schriftsatz vom 25. Juli 2008 hat er behauptet, erst im Laufe des Jahres 2001 sei eine dramatische Verschlechterung eingetreten und das Eigenkapital negativ geworden. Im Schriftsatz vom 15. April 2011 hat er demgegenüber vorgetragen, das bilanzielle Eigenkapital der O-GmbH sei bereits seit 1999 negativ gewesen.

28 c) Ferner liegt es nahe, im zweiten Rechtsgang die Umstände des vom FA behaupteten Rückerwerbs der Beteiligung an der V-GmbH näher aufzuklären. Der Kläger hatte hierfür den K als Zeugen benannt. Das FG hatte zwar versucht, diesen Zeugenbeweis im Wege der Videovernehmung (§ 93a FGO) zu erheben. Nachdem der Zeuge aber behauptet hatte, das Landgericht (LG), in dem die Videovernehmung vorgesehen war, habe keinen für Rollstuhlfahrer geeigneten Zugang, hat das FG von der Beweiserhebung abgesehen, ohne zu versuchen, die Behauptung des Zeugen über die fehlende Zugänglichkeit des LG --die in Widerspruch zu den Angaben auf der Internetseite des LG steht-- zu verifizieren. Die vom FG stattdessen durchgeführte Vernehmung der Buchhalterin (B) des Klägers konnte keinen gleichwertigen Ersatz für die unterbliebene Vernehmung des K bieten, da B erklärt hatte, bei den Verhandlungen über den Rückerwerb der Anteile nicht anwesend gewesen zu sein. Außerdem liegt es nahe, den Kläger zur Vorlage des von ihm im Schriftsatz vom 27. Juni 2007 erwähnten Schriftwechsels zwischen ihm und K aufzufordern, der nach den Behauptungen des Klägers dem Rückerwerb vorangegangen sein soll. Das FG wird auch Feststellungen zu dem vom FA behaupteten weiteren Inhalt der notariell beurkundeten Verträge vom 29. Januar 2001, 18. Dezember 2001 und 28. Oktober 2003 treffen müssen.

29 Die vom FG in diesem Zusammenhang vorgenommene Würdigung, der Kläger habe die näheren Umstände der Darlehensgewährung, die Zahlungsflüsse, die Hintergründe für den Verzicht auf die Darlehensforderungen, die finanzielle Lage der V-GmbH und O-GmbH sowie die tatsächlichen und rechtlichen Beziehungen zwischen ihm und den Gesellschaften nachvollziehbar erläutert, wäre in einem künftigen Revisionsverfahren nicht überprüfbar (zu den Anforderungen an eine nachvollziehbare Beweiswürdigung vgl. Senatsurteil vom 20. Juni 2012 X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778, unter III.2.a). Denn das FG gibt an keiner Stelle seines Urteils an, welche konkreten Erläuterungen der

Kläger zu diesen Fragen abgegeben hat, sondern beschränkt sich auf die --letztlich formelhafte-- Behauptung, die Erläuterungen des Klägers seien nachvollziehbar.

30 d) Zur Einkommensteuer 2003 hat das FG über einen Bescheid vom 28. August 2006 entschieden, obwohl danach noch die Änderungsbescheide vom 5. September 2006 und vom 18. Oktober 2006 ergangen sind. Insofern bezieht sich das FG-Urteil auf einen nicht mehr existierenden Bescheid und geht ins Leere (vgl. BFH-Urteil vom 25. Februar 2009 IX R 24/08, BFHE 224, 390, BStBl II 2009, 587, unter II.1.).

31 Ebenfalls zur Einkommensteuer 2003 hat das FG die vom Kläger bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend gemachten zusätzlichen Absetzungen für Abnutzung (AfA) für ein anderweitiges Grundstück (Grundstück II) in Höhe von 6.631 € berücksichtigt und zur Begründung lediglich ausgeführt, das FA sei der Klage insoweit nicht entgegengetreten. Dies ist in zweifacher Hinsicht rechtsfehlerhaft: Zum einen ist allein das Schweigen des anderen Beteiligten zu einer Tatsachenbehauptung im finanzgerichtlichen Verfahren, das vom Amtsermittlungsgrundsatz beherrscht wird (vgl. § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO), noch keine zureichende Begründung für eine Klagestattgabe, weil das FG sich eine eigene Überzeugung über das Vorliegen oder Nichtvorliegen von Tatsachen bilden muss (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO). An Feststellungen des FG zu der --nach Aktenlage jedenfalls nicht ohne Weiteres überschaubaren-- Frage der zutreffenden Höhe der AfA für das Grundstück II fehlt es vorliegend aber vollständig. Zum anderen ist die Behauptung des FG, das FA sei der Klage insoweit nicht entgegengetreten, auch in der Sache unzutreffend. Denn das FA hat in seiner Einspruchsentscheidung zur Einkommensteuer 2003 ausgeführt, es habe bereits in dem --vom FG ohnehin übersehenen-- Änderungsbescheid vom 18. Oktober 2006 die vom Kläger geltend gemachten höheren AfA berücksichtigt. Im Klageverfahren hat sich das FA dann auf diese Einspruchsentscheidung bezogen. Das FG wird dieser Behauptung des FA im zweiten Rechtsgang nachgehen und sich eine eigene Überzeugung zur Höhe der streitigen AfA bilden müssen.

32 e) Ebenfalls keine ausreichenden Tatsachenfeststellungen liegen zur Höhe des vom FG im Jahr 2001 angesetzten Veräußerungsverlusts vor, weil das FG insoweit lediglich ausführt, das FA habe die Höhe des vom Kläger geltend gemachten Betrages (6.513.143,68 DM) nicht substantiiert bestritten.

33 Auch wenn das Bestreiten des FA nach Auffassung des FG unsubstantiiert war, entbindet dies das FG nicht davon, sich --jedenfalls in einem relativ komplexen Sachverhalt wie dem vorliegenden-- eine eigene Überzeugung von der Richtigkeit der Höhe des geltend gemachten Betrages zu bilden. Das FG hat seinem Urteil insoweit lediglich --ohne erkennbare eigene Überprüfung-- die Berechnung im Schriftsatz des Klägers vom 9. Dezember 2011 zugrunde gelegt. In dieser Berechnung kann aber weder der für den Darlehensverzicht angegebene Betrag von ./. 5.774.034,86 DM noch der für die Teilwertabschreibung angegebene Betrag von ./. 80.873,82 DM nachvollzogen werden. Im Übrigen weichen diese Beträge von den --im Tatbestand des finanzgerichtlichen Urteils erwähnten-- Angaben des Klägers im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung 2001 ab und erschließen sich schon deshalb --auch bei einem aus Sicht des FG nur unsubstantiierten Bestreiten des FA-- nicht von selbst. Ferner ging der Kläger in seiner Berechnung davon aus, der V-GmbH während des Bestehens der Betriebsaufspaltung weitere Darlehen in Höhe von 81.690,72 DM gewährt zu haben, während im FG-Urteil insoweit nur von einem Betrag von "10.000 €" (vermutlich muss es richtig "10.000 DM" heißen) die Rede ist.

34 f) Zum Gewerbesteuermessbetrag 2001 fehlt es im FG-Urteil vollständig an einer Begründung für die Klagestattgabe. Nach übereinstimmender Auffassung des Klägers und des FA --und wohl ebenso des FG, auch wenn das Urteil insoweit nicht ganz eindeutig ist-- hatte der Kläger im Jahr 2001 aus der Vermietung des Grundstücks I an die GmbH einen laufenden Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 81.764 DM erzielt. Da das vom FG angenommene Ergebnis aus der Betriebsaufgabe des Besitzunternehmens beim Kläger als Einzelunternehmer nicht der Gewerbesteuer unterliegt (vgl. BFH-Urteil vom 14. Dezember 2006 IV R 3/05, BFHE 216, 233, BStBl II 2007, 777, unter II.1.a, m.w.N.) und der entsprechende Aufgabeverlust daher gewerbesteuerrechtlich nicht mit dem laufenden Gewinn saldiert werden darf, hätte die vom FG gleichwohl vorgenommene Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrages auf 0 DM einer näheren Begründung bedurft.

35 g) Das FG wird im zweiten Rechtsgang auch der Behauptung des Klägers nachzugehen haben, das aus der Vermietung des Grundstücks I an die O-GmbH erzielte Ergebnis sei sowohl bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als auch bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb --und damit doppelt-- einkünfteerhöhend berücksichtigt worden.

36 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de