Beschluss vom 02. August 2013, X B 93/12

Verpachtetes Grundstück als notwendiges Betriebsvermögen eines Automatenaufstellbetriebs

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1, AO § 14 S 3, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, EStG § 4 Abs 1

vorgehend FG München, 18. April 2012, Az: 15 K 2626/09

Leitsätze

NV: Macht ein Steuerpflichtiger in seiner Eigenschaft als Rechtsnachfolger von einer Zusatzvereinbarung im Pachtvertrag Gebrauch, wonach er berechtigt ist, Automaten in der vom Unterpächter betriebenen Gaststätte aufzustellen, kann das im Eigentum des Steuerpflichtigen stehende verpachtete Grundstück zum notwendigen Betriebsvermögen seines Automatenaufstellbetriebs gehören .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) sind Eheleute, die in den Streitjahren 1996 bis 1998 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger betrieb einen Gewerbebetrieb, der die Aufstellung von Geldspiel- und Unterhaltungsautomaten zum Gegenstand hatte. Darüber hinaus vermietete er in den Streitjahren eigene und angemietete Gewerbeobjekte, in denen er zum Teil seine Automaten aufstellte. Hieraus erklärte er Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2 Das hier zu beurteilende Objekt in A, welches er im Jahr 1987 angeschafft hatte, verpachtete er durch Vertrag vom 29. August 1990 an die Brauerei B vom 1. September 1990 bis 31. August 2000. In einem Zusatzvertrag gleichen Datums wurde vereinbart, dass die Spiel- und Unterhaltungsautomaten während der gesamten Vertragsdauer durch die Firma C aufgestellt werden. In der Folgezeit, nach dem Vorbringen der Kläger in der Beschwerdebegründung war dies im Jahr 1994, stellte C den Betrieb von Spiel- und Unterhaltungsautomaten ein. Hierauf löste der Kläger gegenüber C das im Vertrag mit B vereinbarte Recht zur Automatenaufstellung ab, das er dann selbst wahrnahm.

3 Mit Unterpachtverträgen vom 28. Juli 1994 und 15. August 1994 verpachtete B das Objekt in A an einen Herrn D. Es wurde vereinbart, dass Automaten nur von B oder von einem Dritten, nicht aber vom Unterpächter aufgestellt werden dürfen. D sollte stattdessen 50 % des Umsatzes aus dem Automatenbetrieb erhalten. Im Rechtsbehelfsverfahren erklärte D, der Kläger habe seine Zustimmung zur Aufstellung von Automaten durch einen ihm bekannten Automatenaufsteller verweigert. Vielmehr habe dieser darauf bestanden, in dem Lokal eigene Automaten aufzustellen. Dies sei ab dem 1. September 1994 geschehen. Der Kläger habe gegenüber D seither einen prozentualen Anteil des Einspielergebnisses der Automaten gesondert abgerechnet.

4 Nach Durchführung einer Steuerfahndungsprüfung behandelte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) die vom Kläger in den Streitjahren erzielten Einkünfte aus der Vermietung derjenigen Grundstücke, in denen er seine Automaten aufgestellt hatte, als gewerblich. Zudem ging er davon aus, dass das Grundstück in A ab dem Zeitpunkt der Aufstellung eigener Automaten (1. September 1994) im Wege der Privateinlage Bestandteil des notwendigen Betriebsvermögens des klägerischen Gewerbebetriebs geworden sei. Die Veräußerung dieses Grundstücks im Jahr 1996 habe daher zu einem betrieblichen Veräußerungsgewinn geführt.

5 Die von den Klägern erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) ab. Es führte u.a. aus, die Verpachtung des Grundstücks in A sei durch das wirtschaftliche Interesse des Klägers am Ertrag der (von ihm) aufgestellten Automaten geprägt gewesen. Die Verpachtung des Grundstücks in A sei mit dem Automatenaufstellbetrieb des Klägers derart funktional verbunden gewesen, dass nach der Verkehrsanschauung nur ein einheitlicher Gewerbebetrieb anzunehmen sei. Das Grundstück in A habe daher zum notwendigen Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebs gehört.

6 Mit ihrer wegen der Nichtzulassung der Revision eingelegten Beschwerde machen die Kläger geltend, die Revision sei gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zuzulassen. Das FG weiche mit seiner Annahme, das Grundstück in A habe zum Betriebsvermögen des Klägers gehört, vom Urteil des angerufenen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. September 2000 X R 140/97 (BFH/NV 2001, 431) ab. Auch beruhe die Ansicht des FG, die Nutzung des Grundstücks in A im Wege der Verpachtung sei entgegen der Grundwertung des § 14 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) nicht der bloßen privaten Vermögensverwaltung zuzuordnen, auf einem Rechtauslegungs- und Rechtsanwendungsfehler, der geeignet sei, das Vertrauen der Allgemeinheit in die Rechtsprechung zu beschädigen.

Entscheidungsgründe

7 II. Die Beschwerde hat keinen Erfolg. Sie ist unzulässig, soweit sie die Einkommensteuer der Streitjahre 1997 und 1998 betrifft. Im Übrigen liegen die in der Beschwerdebegründung der Kläger geltend gemachten Gründe für die Zulassung der Revision (§ 115 Abs. 2 FGO) nicht vor.

8 1. Die rechtskundig vertretenen Kläger haben ihre Nichtzulassungsbeschwerde auch wegen der Streitjahre 1997 und 1998 eingelegt. Sie haben unter Benennung des angefochtenen Urteils des FG und dem ausdrücklichen Hinweis auf alle Streitgegenstände dieses Urteils (Einkommensteuer 1996, 1997 und 1998) beantragt, die Revision gegen dieses Urteil zuzulassen. Sie haben damit eindeutig zum Ausdruck gebracht, dass sich ihr Rechtsmittel auf das gesamte Urteil bezieht. Angesichts dessen ist für eine abweichende Auslegung kein Raum. Insbesondere kann die von einem rechtskundigen Prozessbevollmächtigten stammende eindeutige Prozesserklärung nicht deshalb einschränkend ausgelegt oder umgedeutet werden, weil hinsichtlich eines Teils der Streitgegenstände (hier der Einkommensteuer 1997 und 1998) keine Zulassungsgründe geltend gemacht worden sind (Senatsbeschluss vom 20. Juni 2012 X B 1/12, BFH/NV 2012, 1616).

9 2. Soweit die Nichtzulassungsbeschwerde die Einkommensteuer 1997 und 1998 betrifft, ist sie unzulässig, weil sie insoweit nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt, wonach die Gründe für die Zulassung der Revision darzulegen sind.

10 3. Hinsichtlich der Einkommensteuer 1996 liegen die geltend gemachten Gründe für die Zulassung der Revision nicht vor.

11 a) Eine Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO ist nur dann gegeben, wenn das FG in seiner Entscheidung bei gleichem oder vergleichbarem Sachverhalt in einer entscheidungserheblichen Rechtsfrage eine andere Rechtsauffassung vertritt als die Divergenzentscheidung (hier des BFH). Entscheidend für das Vorliegen einer Divergenz ist, dass die Entscheidungen im Grundsätzlichen nicht übereinstimmen. Nicht ausreichend ist hingegen, wenn ein FG von den Rechtsgrundsätzen des BFH ausgeht, diese aber auf den Streitfall unzutreffend anwendet (vgl. Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 53 ff., m.w.N. aus der Rechtsprechung).

12 b) Die geltend gemachte Abweichung vom Urteil des beschließenden Senats in BFH/NV 2001, 431 liegt nicht vor. Der Senat hat in diesem Urteil den Rechtsgrundsatz aufgestellt, dass die Vermietung eines Grundstücks durch einen gewerblich tätigen Steuerpflichtigen dazu führen kann, dass das Grundstück zum notwendigen Betriebsvermögen gehört, auch wenn der Steuerpflichtige es buchmäßig getrennt von seinem Gewerbebetrieb führt. Dies erfordert einen engen funktionalen Zusammenhang des vermieteten Grundstücks mit dem Gewerbebetrieb. Dieser ist dann zu bejahen, wenn sich die Vermietung selbst als branchenübliches Geschäft des Gewerbebetriebs darstellt und über den Gewerbebetrieb abgewickelt wird, insbesondere wenn sie dem Absatz von Waren oder von Produkten, also dem mit dem Gewerbebetrieb verfolgten Geschäftszweck dient.

13 Im vom BFH entschiedenen Streitfall hat der erkennende Senat auf Grund der Besonderheiten der Vertragsgestaltung und Vertragsabwicklung angenommen, die Grundstückspachtverträge seien im Wesentlichen nur zu dem Zweck abgeschlossen worden, den Betrieb der Automatenaufstellung zu fördern. Diesen Schluss hat der Senat aus der geringen Höhe der vereinbarten Pachtzahlungen, den automatenbezogenen vertraglichen Sonderregelungen und der Verpflichtung der Pächter, bestimmte Öffnungszeiten zu gewährleisten, ungeachtet dessen gezogen, dass die Pächter nicht an den Einspielergebnissen der Automaten beteiligt waren. Diese auf den zu entscheidenden Sachverhalt bezogenen Ausführungen lassen aber nicht den Schluss zu, dass die erforderliche funktionale Verflechtung des verpachteten Grundstücks mit dem eigenen Gewerbebetrieb des Verpächters nur bei Vorliegen der geschilderten Konstellation zu bejahen ist.

14 Umgekehrt hat das FG in dem angefochtenen Urteil seine Annahme, wonach das Grundstück in A ab dem Zeitpunkt der Aufstellung der Automaten durch den Kläger zum notwendigen Betriebsvermögen seines Automatenbetriebs gehört hat, ausdrücklich auf das Senatsurteil in BFH/NV 2001, 431 gestützt. Entgegen dem klägerischen Vorbringen hat das FG die Zugehörigkeit des Grundstücks zum Betriebsvermögen nicht allein aus der Automatenaufstellung durch den Kläger geschlossen, obwohl der Pachtvertrag im Grundsatz fremdüblichen Bedingungen entsprach. Vielmehr hat das FG die funktionale Verknüpfung des verpachteten Grundstücks in A mit dem klägerischen Gewerbebetrieb daraus abgeleitet, dass der Kläger als Rechtsnachfolger des C dessen Rechte aus dem Zusatzvertrag zum Pachtvertrag vom 29. August 1990 geltend machen konnte. Hierdurch hat der Kläger im Ergebnis erreicht, dass B als Pächter nur einen Pachtvertrag mit einem Unterpächter abgeschlossen hat, der bereit war, die Automatenaufstellung durch den Kläger gegen hälftige Beteiligung an den Automatenumsätzen zu akzeptieren. Hieraus hat das FG den Schluss gezogen, der Pachtvertrag sei (ab diesem Zeitpunkt) vor allem durch das wirtschaftliche Interesse des Klägers am Ertrag der aufgestellten Automaten geprägt gewesen. Diese Ausführungen lassen keine Abweichung von den tragenden Rechtsgrundsätzen des Senatsurteils in BFH/NV 2001, 431 und damit keine Divergenz i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO erkennen.

15 c) Das angefochtene Urteil beruht auch nicht auf einem qualifizierten Rechtsanwendungsfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO.

16 Ein solcher Verstoß ist nach der gefestigten BFH-Rechtsprechung nur gegeben, wenn das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Eine Entscheidung ist dann (objektiv) willkürlich, wenn die fehlerhafte Rechtsanwendung bei verständiger Würdigung nicht mehr verständlich ist und sich daher der Schluss aufdrängt, dass sie auf sachfremden Erwägungen beruht (BFH-Beschluss vom 22. April 2013 III B 115/12, BFH/NV 2013, 1114, m.w.N. aus der BFH-Rechtsprechung). Unterhalb dieser Schwelle liegende (auch erhebliche) Rechtsfehler reichen dagegen nicht aus, um einen qualifizierten Rechtsanwendungsfehler im Sinne einer greifbar gesetzwidrigen oder gar willkürlichen Entscheidung anzunehmen (Senatsbeschluss vom 5. September 2011 X B 144/10, BFH/NV 2012, 3).

17 Ein solcher qualifizierter Rechtsanwendungsfehler ist im Streitfall nicht gegeben. Entgegen der Ansicht der Kläger hat das FG nicht verkannt, dass die Grundstücksüberlassung durch einen gewerblich tätigen Steuerpflichtigen grundsätzlich der Vermögensverwaltung (§ 14 Satz 3 AO) zuzuordnen und daher nicht gewerblich ist. Denn das FG hat in seiner Entscheidung ausdrücklich auf den von der BFH-Rechtsprechung anerkannten Ausnahmefall des funktionalen Zusammenhangs des zur Nutzung überlassenen Grundstücks mit dem klägerischen Gewerbebetrieb abgestellt. Diese Annahme ist jedenfalls deshalb nicht unvertretbar, weil der Kläger eine vertraglich getroffene Zusatzvereinbarung dazu eingesetzt hat, um die Aufstellung seiner Automaten zu erreichen und damit seinen gewerblichen Geschäftszweck zu verfolgen. Dass die hierbei erzielten Einnahmen im Vergleich zu der erlangten Pacht eher von untergeordneter Bedeutung waren, haben die Kläger nicht behauptet.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de