

Urteil vom 17. Juli 2014, IV R 32/13

Verstoß gegen Denkgesetze als Rechtsanwendungsfehler - gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren

BFH IV. Senat

FGO § 96, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2a

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 03. Februar 2013, Az: 10 K 5251/09

Leitsätze

NV: Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GbR, an der T, I sowie B und G beteiligt sind.
- 2 T und I sind zu je 10 % und B und G zu je 40 % Miteigentümer der Grundstücke G-Straße 2, G-Straße 4 und H-Straße 2 in S.
- 3 Ausweislich eines notariell beurkundeten Kaufvertrags vom 12. November 1997 erwarben T, I, B und G "handelnd in Gesellschaft bürgerlichen Rechtes" das Grundstück R-Straße in S.
- 4 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) existieren mehrere jeweils von T, I, B und G unterzeichnete Verträge über die Gründung von GbR. An den darin bezeichneten Gesellschaften sind jeweils --entsprechend den Miteigentumsanteilen an den Grundstücken G-Straße 2 und 4 und H-Straße 2-- T und I zu jeweils 10 % und B und G zu jeweils 40 % beteiligt.
- 5 Ein auf den 2. Dezember 1997 datierter, von T, I, B und G unterschriebener "Vorabentwurf" eines "Gesellschaftsvertrags der T, I, G und B Liegenschafts-GbR mit beschränkter Haftung" benennt den Gesellschaftszweck mit dem Erwerb, dem Halten, der Verwaltung, der Vermietung und Verpachtung und der Nutzung der Grundstücke G-Straße 2, G-Straße 4, H-Straße 2 sowie eines Grundstücks K-Straße.
- 6 Zwei auf den 30. Dezember 1997 datierte und jeweils von T, I, G und B unterzeichnete --ausweislich des Akteninhalts entgegen den Feststellungen des FG nicht notariell beurkundete-- Gesellschaftsverträge betreffen eine A-GbR und eine B-GbR.
- 7 Gemäß § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der A-GbR ist Gesellschaftszweck das Halten, die Verwaltung, die Vermietung und Verpachtung und die Nutzung der Grundstücke G-Straße 4 und H-Straße 2. Laut § 1 Abs. 4 des Vertrags haben die Gesellschafter ihre Einlagen dadurch erbracht, dass sie den Grundbesitz der Gesellschaft zur uneingeschränkten Nutzung überlassen haben.
- 8 Gemäß § 1 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der B-GbR ist Gesellschaftszweck das Halten, die Verwaltung, die Vermietung und Verpachtung und die Nutzung des Grundstücks G-Straße 2. Auch nach § 1 Abs. 4 dieses Vertrags haben die Gesellschafter ihre Einlagen dadurch erbracht, dass sie den Grundbesitz der Gesellschaft zur uneingeschränkten Nutzung überlassen haben.
- 9 Das Grundstück H-Straße 2 war in den Streitjahren (1999 bis 2002) an die V-GmbH verpachtet, deren Gesellschafter ebenfalls T, I, B und G waren. Diese wiederum verpachtete das Grundstück an die X-GmbH & Co. KG (im Folgenden KG), an der die genannten Personen ebenfalls --z.T. über weitere Gesellschaften-- beteiligt waren. Das Grundstück G-Straße 4 war von T und I bebaut worden und in den Streitjahren auf der Grundlage eines von T und I

geschlossenen Pachtvertrags an die KG verpachtet. Das Grundstück R-Straße wurde von einer T, I, B und G GbR an die KG verpachtet.

- 10 Feststellungserklärungen für die Streitjahre wurden jeweils nur von einer "X-GbR T, I, G und B" abgegeben, wobei als Empfangsbevollmächtigter jeweils T benannt wurde. Darin wurden ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt, die durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt worden waren. Davon umfasst waren in den Streitjahren Einkünfte betreffend die Grundstücke G-Straße 2 und 4, H-Straße 2 und R-Straße. In den für eine "X-GbR T, I, G und B" aufgestellten Bilanzen zum 31. Dezember 1999 bis 2001 waren u.a. die Grundstücke G-Straße 2 und 4, H-Straße 2 und R-Straße aktiviert. Im Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 ist das Grundstück G-Straße 2 nicht mehr aufgeführt. Auf den 31. Dezember 1998 war noch eine Bilanz für eine "T, I, G und B Liegenschafts-GbR mit beschränkter Haftung" eingereicht worden.
- 11 Mit an T als Empfangsbevollmächtigten bekannt gegebenen Feststellungsbescheiden für 1999 vom 27. Februar 2002, für 2000 vom 10. April 2003 und für 2001 vom 11. April 2003 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) für eine "GdbR T, I, G und B" zunächst entsprechend den vorgenannten Feststellungserklärungen und unter Vorbehalt der Nachprüfung ausschließlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fest.
- 12 Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der "Ges. bürgerlichen Rechts T, I, G und B" für die Jahre 1996 bis 1998 vertrat das FA die Auffassung, dass bezüglich des an die V-GmbH verpachteten Grundstücks H-Straße 2 von einer Betriebsaufspaltung auszugehen sei. Aufgrund der daraus erzielten gewerblichen Einkünfte seien die übrigen Einkünfte --mit Ausnahme der Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks G-Straße 2-- in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren. Mit an T als Empfangsbevollmächtigten bekannt gegebenen geänderten Feststellungsbescheiden für 1999 bis 2001 vom 30. Juni 2004 stellte das FA für die "Ges. bürgerlichen Rechts X" Einkünfte aus Gewerbebetrieb und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fest. Mit erstmaligem Feststellungsbescheid für 2002 vom 9. August 2004 stellte das FA insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Mit ebenfalls an die "Ges. bürgerlichen Rechts X" gerichtetem Bescheid vom 9. August 2004 setzte das FA zudem einen Gewerbesteuermessbetrag 2002 fest. Die gegen beide Bescheide gerichteten Einsprüche wies das FA mit an die "GbR T, I, B und GX und ('TIBG alt/ groß')" gerichteten Einspruchsentscheidungen vom 26. November 2009 als unbegründet zurück. Dabei ging das FA u.a. davon aus, dass bei der Vermietung des Grundstücks G-Straße 2 an fremde Dritte eine Betriebsaufspaltung ausscheide, weil hinsichtlich dieses Grundstücks von "einer eigenständigen/getrennten Gesellschaft" auszugehen sei und deshalb keine "Abfärbetheorie" zur Anwendung komme. Die im Rahmen des Einspruchsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide vom 9. Oktober 2009 betreffen nicht die streitgegenständliche Frage der Qualifizierung der Einkünfte.
- 13 Das FG wies die Klage unter Bezugnahme auf die Einspruchsentscheidungen (§ 105 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) als unbegründet ab. Das FA sei zutreffend von einer Betriebsaufspaltung zwischen der A-GbR und der V-GmbH ausgegangen, mit der Folge eines insoweit einheitlichen Gewerbebetriebs und ausschließlich gewerblicher Einkünfte.
- 14 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG-Urteil verstoße gegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG). Zwar habe sie --die Klägerin-- in den Streitjahren in geringem Umfang Grundbesitz an eine nach Auffassung des FG personell mit ihr verflochtene GmbH verpachtet. Das FG habe jedoch nicht berücksichtigt, dass diese Vorschrift aufgrund des verfassungsrechtlich garantierten Verhältnismäßigkeitsprinzips (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) bei einem äußerst geringen Anteil der originär gewerblichen Tätigkeit nicht angewendet werden dürfe. Vorliegend führe die Umqualifizierung der Einkünfte dazu, dass die Gewerbesteuerbelastung der Klägerin ein Vielfaches der erzielten gewerblichen Mieteinkünfte betrage, so dass diese in allen Streitjahren "wegbesteuert" würden.
- 15 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil und den Gewerbesteuermessbescheid für 2002 in Gestalt des Änderungsbescheids und der Einspruchsentscheidung aufzuheben sowie die Feststellungsbescheide für 1999 bis 2001 in Gestalt der Änderungsbescheide und der Einspruchsentscheidung und den Feststellungsbescheid für 2002 in Gestalt des Änderungsbescheids und der Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass insgesamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden.
- 16 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 17** II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Streitsache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die Folgerungen des FG stehen nicht im Einklang mit den von ihm getroffenen Feststellungen und beinhalten deshalb einen Verstoß gegen die Denkgesetze.
- 18** 1. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. November 2010 VI R 16/09, BFHE 232, 34, BStBl II 2011, 966; vom 5. Mai 2011 IV R 34/08, BFHE 234, 1, BStBl II 2011, 787; vom 14. November 2013 VI R 25/13, BFH/NV 2014, 678).
- 19** 2. Ein solcher Verstoß gegen die Denkgesetze liegt im Streitfall vor. Dass das FG die angefochtenen Bescheide, die sich an eine einzige, zwischen T, I, B und G als Gesellschafter bestehende GbR richten, bestätigt hat, lässt sich nicht mit den Feststellungen des FG vereinbaren, wonach zwei Gesellschaften existieren, an denen zwar jeweils die gleichen Gesellschafter beteiligt sind, denen jedoch unterschiedliche Grundstücke zuzuordnen sind.
- 20** a) Nach den Feststellungen des FG haben T, I, B und G mit Kaufvertrag vom 12. November 1997 "handelnd in Gesellschaft bürgerlichen Rechtes" das Grundstück R-Straße erworben. Ein auf den 2. Dezember 1997 datierter, von T, I, B und G unterschriebener "Vorabentwurf" des Gesellschaftsvertrags einer GbR benennt den Gesellschaftszweck mit dem Erwerb, dem Halten, der Verwaltung, der Vermietung und Verpachtung und der Nutzung der Grundstücke G-Straße 2, G-Straße 4, H-Straße 2 sowie eines Grundstücks K-Straße. Für die Folgezeit sind zwei auf den 30. Dezember 1997 datierte und jeweils von T, I, G und B unterzeichnete Gesellschaftsverträge festgestellt, die sich auf jeweils unterschiedliche Grundstücke, und zwar bezüglich der A-GbR auf die Grundstücke G-Straße 4/H-Straße 2 und bezüglich der B-GbR auf das Grundstück G-Straße 2 beziehen.
- 21** b) Wenn das FG auf der Grundlage dieses von ihm festgestellten Sachverhalts einerseits auf S. 23 seines Urteils ausführt, die Annahme einer Betriebsaufspaltung führe insgesamt zu gewerblichen Einkünften bei der "T, I, G und B GbR - G-Straße 4/H-Str. 2", also der A-GbR, andererseits aber auf S. 19 seines Urteils von einem einheitlichen Gewerbebetrieb "betreffend die Grundstücke H-Str. 2, G-Straße 4 und R-Straße 132" ausgeht und dabei auf die seiner Ansicht nach zutreffenden Einspruchsentscheidungen verweist, denen eine Feststellung für eine GbR mit Einkünften aus Gewerbebetrieb und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugrunde liegt, ist dies logisch nicht nachvollziehbar. Es ist nicht erkennbar, von wie vielen GbR das FG ausgeht und wie die Einkünfte im Zusammenhang mit den verschiedenen Grundstücken dabei zuzuordnen sind.
- 22** 3. Das FG wird deshalb im zweiten Rechtsgang der Frage nachzugehen haben, ob lediglich eine GbR existiert hat, in der --wie u.a. die abgegebenen Steuererklärungen und vorgelegten Jahresabschlüsse für die Streitjahre nahelegen-- sämtliche "Objekte" (u.a. G-Straße 2 und 4, H-Straße 2) zusammengefasst waren, oder ob in den Streitjahren --worauf u.a. die festgestellten Gesellschaftsverträge vom 30. Dezember 1997 hindeuten könnten-- mehrere GbR als "beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaften" bestanden haben, denen jeweils unterschiedliche Objekte zugeordnet worden sind.
- 23** Für den Fall, dass das FG im zweiten Rechtsgang zu der Würdigung gelangt, dass in den Streitjahren mehrere Gesellschaften existiert haben, weist der Senat im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des Rechtsstreits --allerdings ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang-- darauf hin, dass ein Verwaltungsakt gemäß § 119 Abs. 1 der Abgabenordnung inhaltlich hinreichend bestimmt sein muss (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. August 1999 IV R 34/98, BFH/NV 2001, 409; vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606) und daher konstituierender Bestandteil jedes Verwaltungsakts die Angabe des Inhaltsadressaten ist, d.h. desjenigen, dem gegenüber der Einzelfall geregelt werden soll (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. Oktober 2005 IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404; in BFH/NV 2010, 1606). Hinsichtlich der angefochtenen Feststellungsbescheide ist außerdem zu beachten, dass für jede Gesellschaft, in der mehrere Personen den Tatbestand der Einkunftserzielung erfüllen, selbst dann ein selbständiges gesondertes und einheitliches Feststellungsverfahren durchzuführen und ein selbständiger Gewinnfeststellungsbescheid zu erlassen ist, wenn zwischen denselben Personen noch weitere Gesellschaften bestehen (vgl. BFH-Urteil vom 19. April 2005 VIII R 6/04, BFH/NV 2005, 1737). Danach sind auch dann, wenn an mehreren, jeweils ein Objekt (Grundstück) betreffenden Personengesellschaften quotengleich

dieselben Gesellschafter beteiligt sind, verschiedene Feststellungsverfahren durchzuführen (vgl. BFH-Beschluss vom 29. September 2005 VIII B 301/04, BFH/NV 2006, 14).

- 24** Sollte das FG aufgrund der im zweiten Rechtsgang getroffenen Feststellungen zu dem Schluss gelangen, dass im Streitfall von nur einer Gesellschaft auszugehen ist, kommt auch in Betracht, die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zwischen dieser GbR und der KG zu prüfen. Diese kann sich aus der Verpachtung des Grundstücks R-Straße ergeben, das nicht über die V-GmbH, sondern unmittelbar an die KG verpachtet wurde. Eine personelle Verflechtung zwischen der GbR und der KG könnte ungeachtet des Umstands vorliegen, dass nur I unmittelbar an der KG beteiligt war, wenn die Gesellschafter der KG mittelbar vollständig mit den Gesellschaftern der GbR übereinstimmen. Bei Bejahung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung wären die durch die Vermietung an die KG erzielten Einkünfte bei der Klägerin ebenfalls als gewerbliche Einkünfte zu qualifizieren, so dass die zwischen den Beteiligten aufgeworfene weitere Rechtsfrage, ob eine relative und/ oder absolute Geringfügigkeitsgrenze bestehe, unterhalb derer die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu verneinen sei, im Streitfall nicht streitrelevant wäre.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de