Urteil vom 18. Juni 2015, IV R 13/13

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 18. Juni 2015 IV R 11/13 - Betriebsaufspaltung mit einer vermögensverwaltenden GmbH

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 8 Abs 2, AO § 42 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, KStG § 8 Abs 2, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG § 6 Abs 3, EStG § 6 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 12. Dezember 2011, Az: 5 K 5150/08

Leitsätze

1. NV: Durch die entgeltliche Überlassung eines Grundstücks an eine GmbH wird bei gegebener personeller Verflechtung eine (unechte) Betriebsaufspaltung begründet, auch wenn sich die Geschäftstätigkeit der GmbH auf die Vermietung des Grundstücks beschränkt.

2. NV: Die Begründung einer unechten Betriebsaufspaltung mit einer vermögensverwaltenden GmbH stellt keine Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten dar.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 13. Dezember 2011 5 K 5150/08 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Grundstücksgemeinschaft in der Rechtsform einer GbR, ist Eigentümerin des mit einem Mehrfamilienhaus bebauten Grundstücks in V. An dem Gesellschaftsvermögen der Klägerin sind AB mit 70 % und CB mit 30 % beteiligt. Bis einschließlich 1998 erzielte und erklärte die Klägerin aus der Grundstücksvermietung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2 Ab dem 1. Januar 1999 verpachtete die Klägerin das Betriebsgrundstück an die Y GmbH, die in die bereits bestehenden Miet- und Pachtverträge eintrat. Am Stammkapital der Y GmbH sind AB mit 90 % und CB mit 10 % beteiligt.

3 Neben der Klägerin verpachteten weitere 22 Grundstücksgesellschaften, an deren Gesellschaftsvermögen ebenfalls AB (mehrheitlich) und CB beteiligt sind, sowie (mindestens) eine weitere Grundstücksgesellschaft, an deren Gesellschaftsvermögen AB (mehrheitlich) und DB beteiligt sind, ihren jeweiligen Grundbesitz an die Y GmbH. Die Tätigkeit der Y GmbH beschränkte sich auf die Vermietung/Verpachtung und Verwaltung des angepachteten Grundbesitzes.

4 Auf Grund der Grundstücksverpachtung an die Y GmbH ging die Klägerin von dem Vorliegen einer Betriebsaufspaltung aus und erklärte ab dem Veranlagungszeitraum 1999 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß und erließ entsprechende Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1999 bis 2002 (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheide). Gleichzeitig stellte er die vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2002 (im Weiteren Verlustfeststellungsbescheide)

gesondert fest. Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen für 2003 und 2004 schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen und stellte mit Gewinnfeststellungsbescheiden für 2003 und 2004 Einkünfte aus Gewerbetrieb jeweils in Höhe von 1.500 € fest.

6 Nach einer Außenprüfung gelangte das FA zu der Auffassung, dass die Klägerin auch nach der Grundstücksverpachtung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt habe. Eine Betriebsaufspaltung liege nicht vor, da es an einer sachlichen Verflechtung zwischen Betriebs- und Besitzgesellschaft fehle. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Streitjahre 1999 bis 2004 (für 1999: datierend vom 13. Februar 2003, geändert am 6. November 2007; für 2000 bis 2002 datierend vom 6. November 2007 und für 2003 bis 2004 datierend vom 16. November 2007). Für die Streitjahre 2005 und 2006 schätzte das FA die Besteuerungsgrundlagen und stellte mit Gewinnfeststellungsbescheiden vom 16. November 2007 (erstmals) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung jeweils in Höhe von 0 € fest. Mit Bescheid vom 6. November 2007 hob es die Verlustfeststellungsbescheide auf den 31. Dezember 1999 bis 31. Dezember 2002 auf.

7 Mit Einspruchsentscheidungen vom 12. Juni 2008 änderte das FA die festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betreffend 2001 und 2002 der Höhe nach ab und wies die Einsprüche im Übrigen zurück.

8 Mit der dagegen wegen sämtlicher vorgenannter Bescheide erhobenen Klage beantragte die Klägerin ausweislich der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 13. Dezember 2011, die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass erklärungsgemäß festgestellt wird. Während des Klageverfahrens hat das FA für das Streitjahr 2002 am 24. August 2009 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid erlassen, der dem Finanzgericht (FG) zu den Akten übersandt worden ist und der vom FG auch zum Gegenstand seiner Entscheidung gemacht worden ist.

9 Das FG hat der Klage insoweit stattgegeben, als es den Aufhebungsbescheid wegen Verlustfeststellung 1999 mit der Begründung aufgehoben hat, dass eine Änderung dieses bestandskräftigen Bescheides nicht auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) habe gestützt werden können.

10 Im Übrigen wies das FG die Klage ab. Eingangs der dazu erfolgten Entscheidungsgründe führt das FG alle Bescheide auf, auf die sich die weitere Begründung bezieht. Bei dieser Aufzählung wird der Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2000 nicht erwähnt.

11 Sodann führt das FG im Wesentlichen aus, dass die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung nicht vorlägen, da es an einer sachlichen Verflechtung zwischen der Klägerin und der Y GmbH fehle. Denn das der Y GmbH überlassene Grundstück stelle für deren Unternehmen keine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Die Betriebsführung der Y GmbH werde nicht durch die Lage des Grundstücks bestimmt. Das Grundstück sei auch nicht auf die Bedürfnisse des Betriebs zugeschnitten, ebenso wenig sei es für die Fortführung des Betriebs der Y GmbH erforderlich. Es lägen auch keine sonstigen Umstände vor, die zu einer Wesentlichkeit des Grundstücks führen könnten. Das Grundstück werde ebenso wie die anderen der Y GmbH überlassenen Grundstücke von dieser in gleicher Weise genutzt. Da die Y GmbH als Vermietungsunternehmen tätig sei, könne auch das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 19. März 2009 IV R 78/06 (BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803) zu der Frage der Wesentlichkeit eines Betriebsgrundstücks für ein Filialunternehmen nicht herangezogen werden. Insoweit sei auch nicht vorgetragen worden, dass das Grundstück der Diversifikation des Unternehmensrisikos der Y GmbH gedient habe. Ebenso wenig sei ersichtlich, dass das Grundstück für den Geschäftsbetrieb der Y GmbH ein besonderes Gewicht habe. Dies lasse sich nicht aus dem von der Klägerin vorgetragenen Geschäftskonzept ableiten. Rationalisierungseffekte seien nicht ersichtlich, zumal die Y GmbH sich bezüglich der Verwaltung aller Grundstücke, ebenso wie zuvor die Klägerin, der Z GmbH bediene. Es dränge sich vielmehr der Verdacht auf, dass die Y GmbH nur zwischengeschaltet worden sei, um eine steuerlich besonders günstige Gestaltung erreichen zu können.

12 Der Klägerin sei auch nicht dahin zu folgen, dass jede Immobilie bei einem Vermietungsunternehmen wie der Y GmbH für deren Geschäftserfolg wesentlich sei. Denn dies führe zu einer nicht gerechtfertigten Besserstellung von Vermietungsunternehmen gegenüber anderen Branchen. Erforderlich sei vielmehr eine Gesamtschau der betrieblichen Umstände. Die Klägerin könne sich auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass die Y GmbH lediglich die Wahl gehabt habe, alle oder keine der Besitzgesellschaften zu übernehmen. Denn dies sei eine innere Tatsache, abzustellen sei indes nur auf objektive Kriterien. Die Frage der Wesentlichkeit sei daher unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 28. März 1985 IV R 88/81 (BFHE 143, 559, BStBl II 1985, 508) und vom 24. Februar 2005 IV R 28/00 (BFH/NV 2005, 1062) zu beurteilen. Danach sei die Wesentlichkeit eines Grundstücks nur zu bejahen, wenn der Flächenanteil mindestens 10 % betrage. Dies sei bei dem Grundstück der Klägerin nicht der Fall.

13 Die Höhe der festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei nicht zu beanstanden. Die dagegen vorgebrachten Einwendungen seien nicht ausreichend substantiiert.

14 Während des Klageverfahrens hat das FA für die Streitjahre 2004 am 11. Februar 2010 und 2005 am 15. Februar 2010 geänderte Gewinnfeststellungsbescheide erlassen. Diese sind dem FG angesichts der völlig unzureichenden Aktenführung der vorgelegten Verwaltungsakten offensichtlich nicht zur Kenntnis gelangt.

15 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Das FG verkenne, dass nach der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803) für die Frage der Wesentlichkeit eines Betriebsgrundstücks eine funktionale Gesamtbetrachtung des Betriebsunternehmens vorzunehmen sei, ohne dass es primär auf die Prüfung des Anteils am Umsatz, des Gewinns und der Fläche ankomme. Ausgehend von dieser Rechtsprechung sei das streitgegenständliche Grundstück eine wesentliche Betriebsgrundlage, da bereits durch die Überlassung eines Grundstücks die Vermietungstätigkeit der Y GmbH gewährleistet werde.

16 Das FG unterstelle demgegenüber zu Unrecht, dass es bei einer Betriebsaufspaltung nur ein Betriebsunternehmen und nur eine Besitzgesellschaft geben könne. Würde man dieser Rechtsauffassung folgen, müsste zumindest mit einer der Grundstücksgesellschaften eine Betriebsaufspaltung begründet worden sein. Welche Grundstücksgesellschaft dies sei, habe das FG allerdings offengelassen.

17 Im Streitfall bestehe zudem die Besonderheit, dass nicht nur das Grundstück, sondern der ganze Geschäftsbereich (laut Klägerin: Betrieb) der Klägerin übertragen worden sei. Es seien nämlich sämtliche Forderungen und Verbindlichkeiten aus dem Vermietungsgeschäft und alle Verträge mit Dritten wie Mietverträge, Verträge mit den Energieversorgern und Versicherungen von der Y GmbH übernommen worden. Zudem habe das FG nicht berücksichtigt, dass im Streitfall eine wirtschaftlich in sich geschlossene organisatorische Einheit --bestehend aus einer Vielzahl gleichzeitig an die Y GmbH verpachteter Objekte-- übertragen worden sei. Die jeweilige Grundstücksverpachtung und damit auch die Betriebsaufspaltungen seien deshalb ebenfalls durch einheitliche Kündigung zum 31. Dezember 2005 beendet worden.

18 Das FG hätte die den BFH-Urteilen in BFHE 143, 559, BStBl II 1985, 508 und in BFH/NV 2005, 1062 zu entnehmenden Rechtssätze nicht dem Streitfall zu Grunde legen dürfen, da vorliegend ein anderer Sachverhalt zu beurteilen sei. Zudem habe der BFH in dem Urteil in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803 ausgeführt, dass die Wesentlichkeit eines Grundstücks für die Betriebsgesellschaft nicht ausschließlich nach dem Nutzflächenverhältnis zu bestimmen sei.

19 Das FG habe zudem gegen seine Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verstoßen und ihr, der Klägerin, das rechtliche Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) versagt.

20 Das FG habe ihr Vorbringen außer Acht gelassen, dass die Y GmbH mit der OT als Organträgerin einen Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen habe. Selbst wenn in Übereinstimmung mit dem FG eine Betriebsaufspaltung zu verneinen wäre, wären jedenfalls die Anteile des AB an den Besitzgesellschaften dessen (wörtlich zitiert) "Sonderbetriebsvermögen" bei der OT zuzuordnen mit der weiteren Folge, dass die auf AB entfallenden Einkünfte anteilig als solche aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren wären.

21 Zudem habe das FG ihren Beweisantrag auf Einholung eines Sachverständigengutachtens zum Beweis der Tatsache, dass das Grundstück zu einem angemessenen Entgelt an die Y GmbH vermietet worden sei und deshalb eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle, übergangen.

22 Schließlich habe das FG die von ihr benannte Zeugin, die Auskunft über die Ausgestaltung der Verträge mit der Z GmbH habe erteilen sollen, nicht gehört.

23 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung der Einkünfte für die Jahre 1999 bis 2006 sowie gesonderter Feststellung der vortragsfähigen Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 2000 bis 31. Dezember 2002 aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

24 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

25 Unter Bezugnahme auf die Vorentscheidung führt es ergänzend aus, dass bereits fraglich sei, ob das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung überhaupt auf die bloße Verwaltung und Vermietung eigenen Grundbesitzes anwendbar

sei. Das Grundstück sei schon deshalb keine wesentliche Betriebsgrundlage der Y GmbH, weil diese ihre Vermietungstätigkeit nicht auf dem Grundstück ausübe, es also nicht eigenbetrieblich nutze. Eine Divergenz zu dem BFH-Urteil in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803 sei daher ebenfalls nicht gegeben. Die von der Klägerin gerügten Verfahrensmängel lägen nicht vor.

Entscheidungsgründe

26 II. Der Senat legt den Klageantrag unter Berücksichtigung der Niederschrift zur mündlichen Verhandlung vom 13. Dezember 2011 und des angekündigten Antrags in dem Klageschriftsatz vom 10. Juli 2008 abweichend von der sinngemäßen Zusammenfassung im Tatbestand des FG-Urteils dahin aus, dass die Klägerin nicht nur die Aufhebung der angefochtenen Bescheide, sondern auch deren Änderung entsprechend der erst im Laufe des Verwaltungs- und Klageverfahrens vorgelegten Steuererklärungen beantragt hat. Des Weiteren geht der Senat davon aus, dass das FG lediglich irrtümlich den Klageantrag, den Verlustfeststellungsbescheid auf den 31. Dezember 2000 vom 6. November 2007 abzuändern, nicht im Tatbestand aufgenommen hat.

27 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

28 1. Die Revision wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung der Einkünfte für die Jahre 2004 und 2005 ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet und das Urteil der Vorinstanz insoweit aufzuheben. Denn das FG hat über die Gewinnfeststellungsbescheide 2004 und 2005 vom 16. November 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. Juni 2008, entschieden, obwohl für 2004 unter dem 11. Februar 2010 und für 2005 unter dem 15. Februar 2010 weitere Änderungsbescheide ergangen sind. Die erneut geänderten Gewinnfeststellungsbescheide vom 11. und 15. Februar 2010 sind nach § 68 FGO Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden (vgl. BFH-Urteile vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716, und vom 4. Dezember 2014 IV R 53/11, BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483). Da das FG damit über Gewinnfeststellungsbescheide entschieden hat, die zum Zeitpunkt seiner Sachentscheidung nicht mehr Verfahrensgegenstand waren, kann das angefochtene Urteil keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, m.w.N.).

29 Die Sache ist insoweit an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Der Senat kann mangels Spruchreife nicht in der Sache selbst entscheiden (zu der insoweit grundsätzlich bestehenden Befugnis gemäß §§ 121 und 100 FGO u.a. BFH-Urteile vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und in BFHE 248, 57, BStBl II 2015, 483, m.w.N.). Denn das FG hat ausgehend von seiner rechtlichen Beurteilung die Höhe der festzustellenden gewerblichen Einkünfte nicht geprüft (vgl. dazu unter 2.b).

30 2. Die Revision der Klägerin im Übrigen ist ebenfalls begründet. Sie führt auch insoweit zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

31 Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen einer Betriebsauf-spaltung verneint (dazu a). Anhand der bisher getroffenen Feststellungen kann aber nicht abschließend beurteilt werden, in welcher Höhe für die Klägerin in den Streitjahren Einkünfte aus Gewerbebetrieb und vortragsfähige Gewerbeverluste festzustellen sind (dazu b).

32 a) Die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung --sachliche und personelle Verflechtung (ständige Rechtsprechung, vgl. den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63)-- und damit eines gewerblichen Besitzunternehmens i.S. von § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) liegen im Streitfall vor. Das ist vorliegend für die personelle Verflechtung von Betriebs- und Besitzunternehmen unter Heranziehung der Personengruppentheorie (u.a. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, und BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557) unstreitig, gilt aber auch für die sachliche Verflechtung. Das an die Y GmbH zur Weiterverpachtung/ -vermietung verpachtete Grundstück stellt nach den für die Betriebsaufspaltung geltenden Grundsätzen entgegen der Auffassung des FG eine wesentliche Grundlage für den Betrieb der Y GmbH dar.

33 aa) Ein der Betriebsgesellschaft überlassenes und von dieser genutztes Grundstück stellt nach der neueren Rechtsprechung des BFH eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn das Grundstück für die Betriebsgesellschaft wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung ist. So verhält es sich, wenn der Betrieb auf das Grundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Eine besondere Gestaltung

für den jeweiligen Unternehmenszweck der Betriebsgesellschaft (branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung) ist nicht erforderlich; notwendig ist allein, dass das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit der Betriebsgesellschaft bildet und es dieser ermöglicht, ihren Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben. Die Zuordnung eines Grundstücks zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen scheitert auch nicht daran, dass das Betriebsunternehmen jederzeit am Markt ein für seine Belange gleichwertiges Objekt kaufen oder mieten kann (BFH-Urteile vom 13. Juli 2006 IV R 25/05, BFHE 214, 343, BStBl II 2006, 804, und in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803, jeweils mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung).

34 Da die sachliche Verflechtung bereits bei der Überlassung (nur) einer wesentlichen Betriebsgrundlage zu bejahen ist (z.B. BFH-Urteil vom 24. August 1989 IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014, unter 3. der Gründe), kann --wie auch im Streitfall-- ein Betriebsunternehmen mit mehreren Besitzunternehmen, die der Betriebsgesellschaft ihrerseits wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen, jeweils weitere Betriebsaufspaltungen begründen. Weiterhin ist das wirtschaftliche Gewicht eines überlassenen Grundstücks im Falle der gleichartigen Nutzung weiterer Fremdgrundstücke durch die Betriebsgesellschaft nicht ausschließlich nach dem Verhältnis der Nutzflächen oder nach den einzelnen auf und mit den Grundstücken erzielten Umsätzen und Gewinnen zu bestimmen.

35 Die für die Übertragung land- und forstwirtschaftlicher Betriebe im Anwendungsbereich des § 6 Abs. 3 EStG entwickelte Rechtsprechung (u.a. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 1062), wonach eine wesentliche Betriebsgrundlage --bezogen auf die vom Betriebsübergeber zurückbehaltenen land- und forstwirtschaftlichen Flächen-- nicht vorliegt, wenn weniger als 10 % der land- und forstwirtschaftlichen Grundstücksflächen zurückbehalten werden, ist auf die besonderen Verhältnisse bei der Land- und Forstwirtschaft zugeschnitten und für die Beurteilung der Wesentlichkeit eines Grundstücks bei anderen Betriebsstrukturen grundsätzlich nicht heranzuziehen. Maßgebend kommt es vielmehr darauf an, ob dem überlassenen Grundstück im Rahmen aller das Betriebsunternehmen kennzeichnenden Umstände (sog. Gesamtbildbetrachtung) eine funktional nicht nur untergeordnete Bedeutung zukommt (so zu einem Filialeinzelhandelsbetrieb: BFH-Urteil in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803, unter II.2.c aa (2) der Gründe). So ist etwa bei einem Filialunternehmen die unternehmerische Entscheidung des Betriebsunternehmens, an einem bestimmten Standort eine (Einzelhandels-)Filiale zu eröffnen und zu betreiben, bereits ein gewichtiges Indiz dafür, dass dem betreffenden Filialgrundstück eine wesentliche Bedeutung für das Betriebsunternehmen zukommt. Denn kein Unternehmer wird an einem bestimmten Standort eine Filiale eröffnen, wenn er sich davon nicht auf längere Sicht Vorteile für sein (Gesamt-)Unternehmen verspricht (BFH-Urteil in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803). Eine Ausnahme kann in quantitativer Hinsicht zu machen sein, wenn in Fällen der gemischten Grundstücksnutzung der der Betriebsgesellschaft überlassene Anteil die in § 8 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung genannten Grenzen unterschreitet, oder unter qualitativen Gesichtspunkten, wenn das Grundstück der nur kurzfristigen Überbrückung bis zum Bezug des endgültigen Filialstandorts dient (BFH-Urteil in BFHE 224, 428, BStBl II 2009, 803).

36 bb) Nach diesen Grundsätzen stellt das von der Klägerin der Y GmbH überlassene Grundstück eine wesentliche, die sachliche Verflechtung begründende Betriebsgrundlage bei der Y GmbH dar.

37 (1) Anders als das FG meint, sind die von der Rechtsprechung bei einem Filialunternehmen angewandten Grundsätze auch auf das hier zu beurteilende Vermietungsunternehmen zu übertragen. Ebenso wie bei einem Filialunternehmen eröffnet die vorliegende Betriebsstruktur, die Anmietung/-pachtung und Weitervermietung/-verpachtung einer Vielzahl von Grundstücken, die Möglichkeit, das unternehmerische Risiko objektübergreifend zu diversifizieren. Dabei ist ausschließlich auf die Sicht des Betriebsunternehmens, hier der Y GmbH, abzustellen. Entgegen der Auffassung des FG kommt es nicht darauf an, dass mit der Überlassung der Grundstücke durch die 23 Grundstücksgesellschaften Rationalisierungseffekte nicht eingetreten sind, weil sich die Y GmbH bezüglich der Verwaltung aller Grundstücke, ebenso wie zuvor die Klägerin und die anderen Grundstücksgesellschaften, der Z GmbH bedient hat. Aus der insoweit allein maßgeblichen Sicht der Y GmbH wird durch die vorliegende Betriebsstruktur ihr unternehmerisches Risiko, welches insbesondere in drohenden Mietausfällen bei Zahlungsunfähigkeit der Mieter/Pächter oder längeren Leerstandszeiten der verschiedenen Miet-/Pachtobjekte besteht, durch die Vielzahl der von ihr für die Weitervermietung/-verpachtung angemieteten Grundstücke diversifiziert. Anders als das FA meint, dient deshalb grundsätzlich jedes der Y GmbH überlassene Grundstück deren unternehmerischer Tätigkeit. Die überlassenen Grundstücke werden auch eigenbetrieblich von der Y GmbH genutzt. Denn Gegenstand der unternehmerischen Tätigkeit der Y GmbH ist gerade die Vermietung und Verpachtung eben dieser Grundstücke. Die Anmietung der Grundstücke durch die Y GmbH ist daher die notwendige Grundlage ihrer unternehmerischen Tätigkeit.

38 (2) Auch der Umstand, dass die Vermietung und Verpachtung der Grundstücke nur kraft Rechtsform gemäß § 8

Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) als gewerbliche Tätigkeit der Y GmbH zu qualifizieren ist, steht der Beurteilung der Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage im Rahmen einer Betriebsaufspaltung nicht entgegen. Der Senat vermag dem Einwand des FA nicht zu folgen, dass das von der Rechtsprechung entwickelte Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung keine Anwendung finden könne, wenn die Betriebsgesellschaft eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit ausübe und die Begründung der gewerblichen Tätigkeit ausschließlich gemäß § 8 Abs. 2 KStG kraft Rechtsform erfolge. Die Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung ist von der Rechtsprechung zunächst entwickelt worden, um das Gewerbesteueraufkommen unabhängig davon sicherzustellen, ob die Person oder Personengruppe ihre dem Grunde nach einheitliche gewerbliche Betätigung in Gestalt eines oder mehrerer Unternehmen ausübt (vgl. u.a. BFH-Urteil vom 25. Juli 1963 IV 417/60 S, BFHE 77, 504, BStBl III 1963, 505, mit Nachweisen zur Rechtsprechung bereits des Reichsfinanzhofs). Als Gewerbebetrieb wird die bei isolierter Beurteilung nur vermögensverwaltende Tätigkeit des Besitzunternehmens nur deshalb eingestuft, weil die hinter dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, weshalb auch die Tätigkeit des Besitzunternehmens (über das Betriebsunternehmen) auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist (u.a. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, sowie BFH-Urteile vom 15. Januar 1998 IV R 8/97, BFHE 185, 500, BStBl II 1998, 478, und vom 27. August 1992 IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134). Dies hat zugleich zur Folge, dass die dem Betriebsunternehmen überlassenen Wirtschaftsgüter zum notwendigen Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehören (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2006 III R 64/05, BFH/NV 2007, 1659) und die in diesen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven (weiterhin) steuerverhaftet sind. Ist die Grundstücksvermietung einer Kapitalgesellschaft aber kraft Rechtsform stets eine gewerbliche Tätigkeit, kann nichts anderes gelten, wenn sich, wie im Streitfall, die hinter der Grundstücksgesellschaft stehenden Gesellschafter durch die Nutzungsüberlassung der Grundstücke an die Kapitalgesellschaft deren besonderer gesellschaftsrechtlicher Risikostruktur bedienen und über die Kapitalgesellschaft ihre unternehmerische Tätigkeit ausüben.

39 (3) Voraussetzung für die Annahme einer Betriebsaufspaltung ist im Übrigen nicht, dass anderenfalls das Gewerbesteueraufkommen konkret gefährdet wäre. Deshalb kann dahinstehen, ob die bei dem Besitzunternehmen der Gewerbesteuer unterliegenden Pachtzahlungen in den Streitjahren zugleich die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage bei dem Betriebsunternehmen gemindert haben. Zumindest wird die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit des Besitzunternehmens dadurch gerechtfertigt, dass die stillen Reserven in den überlassenen Grundstücken dauerhaft einkommensteuerlich verstrickt bleiben.

40 (4) Die Feststellungen des FG lassen nicht den Schluss zu, dass die gewählte Vertragsgestaltung als Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten gemäß § 42 AO zu beurteilen sein könnte. Die Ausführungen des FG, es dränge sich vielmehr der Verdacht auf, dass die Y GmbH nur zu dem Zweck zwischengeschaltet worden sei, um eine steuerlich besonders günstige Gestaltung erreichen zu können, sind nicht geeignet, einen Missbrauchsvorwurf i.S. des § 42 AO zu begründen. Denn es bleibt einem Steuerpflichtigen grundsätzlich unbenommen, das angestrebte wirtschaftliche Ergebnis, hier die Minderung des Haftungsrisikos durch Einschaltung einer GmbH, durch entsprechende zivilrechtliche Vereinbarungen möglichst steueroptimierend zu gestalten (BFH-Urteil vom 4. Dezember 2014 IV R 28/11, BFH/NV 2015, 495, Rz 26).

41 b) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat ausgehend von seiner rechtlichen Beurteilung die Höhe der festzustellenden gewerblichen Einkünfte nicht geprüft. Es erhält durch die Zurückverweisung die Gelegenheit, dies nachzuholen. Gleichzeitig erhält es die Gelegenheit, in seiner erneuten Entscheidung den Ausspruch auch im Hinblick auf die gesonderte Feststellung der Gewerbeverluste auf den 31. Dezember 2000 zu konkretisieren.

42 3. Da die Revision der Klägerin bereits aus anderen Gründen Erfolg hat, bedarf es keiner Entscheidung über die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler.

43 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

44 5. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§§ 121 Satz 1, 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de