Beschluss vom 27. April 2017, IV B 53/16

Unentgeltliche Übertragung eines fremdfinanzierten Grundstücks aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft unter Zurückbehaltung der Darlehensverbindlichkeit

ECLI:DE:BFH:2017:B.270417.IVB53.16.0

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 5 S 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , GewStG § 7 S 1, GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007 , GewStG VZ 2008

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 08. Juni 2016, Az: 6 K 284/10

Leitsätze

NV: Wird ein fremdfinanziertes Grundstück des Sonderbetriebsvermögens unter Zurückbehaltung der Darlehensverbindlichkeit unentgeltlich in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft zum Buchwert übertragen, so ist die Darlehensverbindlichkeit bei der anderen Mitunternehmerschaft als negatives Sonderbetriebsvermögen in voller Höhe zu erfassen. Die aufgewendeten Darlehenszinsen sind in voller Höhe als Sonderbetriebsaufwand abzugsfähig .

Tenor

Auf die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 09.06.2016 6 K 284/10 wegen Gewinnfeststellung 2006 bis 2008 und wegen Gewerbesteuermessbetrags 2008 aufgehoben.

Die Sache wird insoweit an das Sächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Beschwerde wegen Gewerbesteuermessbeträgen 2006 und 2007 als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Beschwerdeverfahrens wegen Gewerbesteuermessbeträgen 2006 und 2007 hat der Beklagte zu tragen. Die Entscheidung über die Kosten des zurückverwiesenen Verfahrens wegen Gewinnfeststellung 2006 bis 2008 sowie wegen Gewerbesteuermessbetrags 2008 wird dem Sächsischen Finanzgericht übertragen.

Gründe

1 Die Beschwerde ist teilweise begründet und führt zur teilweisen Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung, soweit damit die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheide) 2006 vom 15. April 2008 und 2008 vom 14. Oktober 2009 sowie der Gewerbesteuermessbescheid 2008 vom 14. Oktober 2009, alle in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20. Januar 2010, aufgehoben worden sind und soweit der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) verpflichtet worden ist, den Gewinnfeststellungsbescheid 2007 vom 23. März 2010 abzuändern. Im Übrigen wegen Gewerbesteuermessbeträgen 2006 und 2007 ist die Beschwerde unbegründet.

2 1. Die Beschwerde wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2006 bis 2008 ist begründet. Die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) liegen vor, denn das Finanzgericht (FG) hat die gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendige Beiladung des Gesellschafters F unterlassen.

3 a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte (notwendig) beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind. Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO

Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sind, zum Verfahren beigeladen werden (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. November 2003 VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372, unter II.A.).

4 b) Geht es, wie im Streitfall, darum, ob und ggf. in welcher Höhe ein Sonderbetriebsgewinn (hier Sonderbetriebsverlust) eines Mitunternehmers festzustellen ist, ist dieser Mitunternehmer nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt und für den Fall, dass er nicht selbst Klage erhebt, nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen. Alleiniger Streitgegenstand der Vorentscheidung ist, ob und in welchem Umfang eine Darlehensverbindlichkeit als negatives Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin) anzusetzen ist und die Darlehenszinsen als Sonderbetriebsaufwand anzuerkennen sind. Ausweislich der Entscheidungsgründe ist das FG davon ausgegangen, dass das Darlehen in vollem Umfang dem negativen Sonderbetriebsvermögen des F bei der Klägerin zuzuordnen sei und die in Streit stehenden Darlehenszinsen bei F als Sonderbetriebsaufwand zu berücksichtigen seien. Streitgegenstand war mithin eine Frage, die F persönlich angeht.

5 c) Danach ist F zu dem Verfahren notwendig beizuladen. Soweit das FG, wie sich dem Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 10. Dezember 2015 entnehmen lässt, tatsächlich zunächst ernsthaft in Erwägung gezogen haben sollte, dass die in Streit stehenden Darlehenszinsen unter Heranziehung der Grundsätze vom Drittaufwand als Sonderbetriebsaufwand bei den anderen Gesellschaftern der Klägerin entsprechend den Beteiligungsverhältnissen zu berücksichtigen sein könnten, müsste es ausgehend von dieser --nach Auffassung des Senats allerdings nicht zutreffenden-- Rechtsauffassung auch die anderen Gesellschafter zum Verfahren beiladen.

6 d) Die unterbliebene notwendige Beiladung stellt trotz der Regelung in § 123 Abs. 1 FGO einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar, denn die Vorschriften über die notwendige Beiladung regeln eine unverzichtbare Sachentscheidungsvoraussetzung (z.B. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2011 IV B 101/10). Die angefochtene Entscheidung kann deshalb auf dem Verfahrensmangel beruhen (BFH-Beschluss vom 8. Mai 2008 IV B 138/07, BFH/NV 2008, 1499, m.w.N.). § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH lediglich die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen.

7 e) Der Senat hält es daher für sachgerecht, das Urteil gemäß § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

8 f) Im Rahmen der erneuten Verhandlung und Entscheidung wird das FG auf die insoweit berechtigte Rüge des FA zu beachten haben, dass Streitgegenstand nach der eindeutigen Aktenlage nur die Feststellung des Sonderbetriebsgewinns des F ist (zur selbständigen Anfechtbarkeit der einzelnen Besteuerungsgrundlage u.a. BFH-Urteil vom 24. September 2015 IV R 39/12, Rz 30, 32) und der Umfang der Änderung dieser Besteuerungsgrundlage im Tenor daher seinen Niederschlag finden muss.

9 Klarstellend weist der Senat zudem darauf hin, dass das FG betreffend den Gewinnfeststellungsbescheid 2007 zutreffend von einer Verpflichtungsklage ausgegangen ist und insoweit auch konsequent das FA zum Erlass eines geänderten Gewinnfeststellungsbescheids 2007 verpflichtet hat. Die Klägerin hatte nämlich beim FA unter dem 9. März 2010 die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids 2007 vom 8. Dezember 2008 gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) beantragt. Diesen Antrag hat das FA mit Bescheid vom 23. März 2010 abgelehnt und den dagegen gerichteten Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 4. Mai 2010 als unbegründet zurückgewiesen. Den begehrten Erlass eines geänderten Gewinnfeststellungsbescheids musste die Klägerin daher, wie auch geschehen, mit der Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Alternative 2 FGO) geltend machen (vgl. BFH-Urteil vom 23. Januar 1992 V R 66/85, BFHE 167, 221, unter II.5.). Eine abweichende Feststellung gemäß § 100 Abs. 2 FGO, wie sie das FA offensichtlich für zulässig erachtet, ist daher nicht möglich.

10 2. Die Beschwerde wegen des Gewerbesteuermessbescheids 2008 ist ebenfalls begründet.

11 Das FG hat gegen die Grundordnung des Verfahrens verstoßen, indem es dem angefochtenen Urteil ein Klagebegehren zu Grunde gelegt hat, das mit dem tatsächlichen Begehren der Klägerin nicht übereinstimmt.

12 a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO darf das Gericht über das Klagebegehren nicht hinausgehen, ist aber an die Fassung der Anträge nicht gebunden. Das Gericht darf danach dem Kläger nicht etwas zusprechen, das dieser nicht beantragt hat; es darf darüber hinaus auch nicht über etwas anderes ("aliud") entscheiden, als der Kläger durch seinen Antrag begehrt und zur Entscheidung gestellt hat (BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2011 IV B 59/10, Rz 14). Dieser Grundsatz gehört zur Grundordnung des Verfahrens. Ein Verstoß dagegen zwingt zur Aufhebung des

angefochtenen Urteils, weil dadurch die Ordnungsmäßigkeit des ganzen weiteren Verfahrens betroffen ist (BFH-Urteil vom 19. Mai 2011 III R 61/09; BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2011 IV B 59/10). Maßgeblich ist in der Regel allein der in der mündlichen Verhandlung gestellte Antrag (BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2011 IV B 59/10). Haben, wie im Streitfall, die Beteiligten zunächst ohne die Stellung eines Antrags mündlich verhandelt und sodann einvernehmlich auf die Durchführung einer weiteren mündlichen Verhandlung verzichtet, sind die Klageanträge dem bisherigen Beteiligtenvorbringen zu entnehmen. Diese sind danach durch Auslegung der Klageschrift oder der darin ausdrücklich in Bezug genommenen Schriftstücke zu ermitteln (BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, Rz 15). In der Auslegung prozessualer Willenserklärungen, die im erstinstanzlichen Klageverfahren abgegeben worden sind, ist das Revisionsgericht frei; es ist insoweit nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO an die Auslegung durch die Vorinstanz gebunden (BFH-Urteile vom 23. Februar 2012 IV R 32/09, und vom 20. November 2014 IV R 47/11, BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532). Prozesserklärungen sind wie sonstige Willenserklärungen auslegungsfähig. Ziel der Auslegung ist es, den wirklichen Willen des Erklärenden zu erforschen (§ 133 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Dabei sind alle dem FG und dem FA bekannten und vernünftigerweise erkennbaren Umstände tatsächlicher und rechtlicher Art zu berücksichtigen (BFH-Urteil in BFHE 248, 144, BStBl II 2015, 532).

13 b) Im Streitfall ist nach dem Klagevorbringen, insbesondere nach dem Begründungsschriftsatz vom 2. März 2010, völlig unzweifelhaft, dass die Klägerin den Gewerbesteuermessbescheid 2008 nur insoweit angefochten hat, als darin Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters F in Höhe von 7.732 € nicht berücksichtigt worden sind.

14 c) Soweit das FG gleichwohl den angefochtenen Gewerbesteuermessbescheid 2008 in vollem Umfang aufgehoben hat, ist es daher über das eindeutige Klagebegehren hinausgegangen.

15 d) Die dem FG unterlaufene Unrichtigkeit kann auch nicht vom erkennenden Senat nach § 107 Abs. 1 FGO berichtigt werden (zur diesbezüglichen Zuständigkeit des BFH im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde: BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2011 IV B 59/10, Rz 20), weil sie nicht ähnlich wie Schreib- oder Rechenfehler offenbar im Sinne dieser Vorschrift ist.

16 aa) Unter den in § 107 FGO verwendeten Begriff "offenbare Unrichtigkeit" fallen nach der Rechtsprechung des BFH --ähnlich wie bei der vergleichbaren Vorschrift des § 129 AO-- alle mechanischen Fehler, die bei dem Erlass eines Urteils unterlaufen sind und die ebenso mechanisch, also ohne weitere Prüfung, erkannt und berichtigt werden können. Die Berichtigung darf nur dazu dienen, den erklärten mit dem gewollten Inhalt des Urteils in Einklang zu bringen. Da die Unrichtigkeit "offenbar" sein muss, schließt die ernstliche Möglichkeit eines Fehlers in der Sachverhaltsermittlung, der Tatsachenwürdigung oder der Rechtsanwendung eine Berichtigung nach § 107 FGO aus (BFH-Beschluss vom 25. Oktober 2011 IV B 59/10, Rz 19, m.w.N.).

17 bb) Zwar ist den Entscheidungsgründen zu entnehmen, dass auch das FG offenbar davon ausgegangen ist, dass vorliegend nur die Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters F in Streit stehen. Da das FG indes das FA betreffend den Gewinnfeststellungsbescheid 2007 und den Gewerbesteuermessbescheid 2007 zum Erlass von Änderungsbescheiden unter betragsmäßiger Nennung des Änderungsumfangs verpflichtet hat, hält es der Senat nicht für ausgeschlossen, dass es bezüglich der Tenorierung der Anfechtungsklage betreffend den Gewerbesteuermessbescheid 2008 (und ebenso betreffend die weiteren Anfechtungsklagen) rechtsirrig davon ausgegangen ist, dass nur die vollständige Aufhebung des Bescheids zur vollumfänglichen Stattgabe des Klagebegehrens führt.

18 e) Der Senat hält es daher auch insoweit für sachgerecht, das Urteil gemäß § 116 Abs. 6 FGO aufzuheben und den Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

19 3. Im Übrigen hat die Beschwerde, soweit sie die Gewerbesteuermessbescheide 2006 und 2007 betrifft, keinen Erfolg. Die Beschwerde des FA ist insoweit teils unzulässig, teils ungeachtet erheblicher Zweifel an der Zulässigkeit jedenfalls unbegründet, so dass sie insgesamt als unbegründet zurückzuweisen ist.

20 a) Die Revision ist nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zuzulassen.

21 aa) Eine Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung, wenn ihre Beantwortung durch den BFH aus Gründen der Rechtssicherheit, der Rechtseinheitlichkeit oder der Rechtsentwicklung im allgemeinen Interesse liegt. Dabei muss es sich um eine aus rechtssystematischen Gründen bedeutsame Frage handeln, die klärungsbedürftig und im zu erwartenden Revisionsverfahren klärungsfähig ist (BFH-Beschluss vom 20. Juni 2012 IV B 122/11). Ein im allgemeinen Interesse liegendes Bedürfnis nach Klärung einer Rechtsfrage ist gegeben, wenn sich diese Frage nicht

ohne Weiteres aus dem Gesetz beantworten lässt, wenn sie nicht bereits durch die höchstrichterliche Rechtsprechung hinreichend geklärt ist oder wenn neue Gesichtspunkte zu Unsicherheiten in der Beantwortung der Rechtsfrage führen und eine erneute Prüfung und Entscheidung durch den BFH erforderlich machen (BFH-Beschlüsse vom 12. Mai 2010 IV B 19/09, und vom 20. Juni 2012 IV B 122/11, jeweils m.w.N.). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage nicht schon dann, wenn sie noch nicht Gegenstand einer höchstrichterlichen Entscheidung gewesen ist; vielmehr ist erforderlich, dass ihre Beantwortung zu Zweifeln Anlass gibt (BFH-Beschluss vom 1. September 2010 IV B 132/09, m.w.N.). Ein Klärungsbedarf besteht nicht, wenn sich eine Rechtsfrage ohne Weiteres aus dem klaren Wortlaut und Sinngehalt des Gesetzes beantworten lässt oder die Rechtsfrage offensichtlich so zu entscheiden ist, wie es das FG getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschlüsse vom 27. März 2009 VIII B 184/08, BFHE, 224, 458, BStBl II 2009, 850; vom 6. Mai 2004 V B 101/03, BFHE 205, 416, BStBl II 2004, 748, und vom 29. Oktober 2013 V B 58/13).

22 bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist die von dem FA sinngemäß aufgeworfene Rechtsfrage --ungeachtet der Zweifel an deren ordnungsgemäßer Darlegung i.S. des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO-- nicht klärungsbedürftig, da sie im Ergebnis offensichtlich so zu entscheiden ist, wie es das FG getan hat. Das FA hält die Rechtsfrage für klärungsbedürftig, ob eine Darlehensverbindlichkeit für ein Grundstück des Sonderbetriebsvermögens eines Mitunternehmers in Folge der Übertragung dieses Grundstücks in das Gesamthandsvermögen einer anderen Mitunternehmerschaft nur in dem Umfang seiner Beteiligung an der anderen Mitunternehmerschaft bei dieser als negatives Sonderbetriebsvermögen zu erfassen ist und die dafür aufgewendeten Zinsen nur anteilig als Sonderbetriebsaufwand abzugsfähig sind, wenn der Mitunternehmer die Darlehensverbindlichkeit zurückbehalten hat.

23 (1) Nach gefestigter Rechtsprechung ist die Qualifikation einer Verbindlichkeit als Betriebsschuld nicht Folge eines Willküraktes. Sie ergibt sich vielmehr aus der steuerrechtlichen Anerkennung der (gewillkürten) Zurechnung eines aktiven Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen einerseits und dem --durch die tatsächliche Verwendung der Darlehensmittel hergestellten-- Zurechnungszusammenhang zwischen diesem Wirtschaftsgut und der Kreditaufnahme andererseits (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88, BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.3.a). Eine betriebliche Verbindlichkeit behält diese Eigenschaft in der Regel bis zu ihrem Erlöschen. Aufgrund des steuerrechtlichen Zurechnungszusammenhangs zwischen finanziertem Gegenstand und Kreditaufnahme wird eine Betriebsschuld allerdings in das Privatvermögen überführt, wenn der Steuerpflichtige mit dem Darlehen ein betrieblichen Zwecken dienendes Wirtschaftsgut erwirbt und dieses zu einem späteren Zeitpunkt dem Betrieb entnimmt. Dieser Zurechnungszusammenhang bedingt auch, dass ein Darlehen, das dem Erwerb eines zunächst privat genutzten Wirtschaftsguts diente, mit der Einlage dieses Wirtschaftsguts in den Betrieb zur Betriebsschuld wird (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, unter C.II.3.b).

24 Dieser Zurechnungszusammenhang (Veranlassungszusammenhang) ist auch für die Zuordnung einer Darlehensverbindlichkeit eines Kommanditisten zum passiven Sonderbetriebsvermögen bei einer KG maßgeblich zu berücksichtigen (BFH-Urteile vom 12. Oktober 2016 I R 92/12, BFHE 256, 32, Rz 24, m.w.N., und vom 27. Juni 2006 VIII R 31/04, BFHE 214, 256, BStBl II 2006, 874).

25 Zinsaufwendungen sind danach dem Sonderbetriebsbereich zuzuordnen und als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen, wenn die Darlehensmittel für Wirtschaftsgüter im Bereich des Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters verwendet werden (BFH-Urteile in BFHE 256, 32, und vom 20. September 2007 IV R 68/05, BFHE 219, 7, BStBl II 2008, 483, m.w.N). Auch Verbindlichkeiten, die der Gesellschafter zur Finanzierung von in die Gesellschaft eingelegten Wirtschaftsgütern eingeht, gehören zu seinem (negativen) Sonderbetriebsvermögen II (BFH-Urteil in BFHE 256, 32, m.w.N.).

26 (2) Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die hier streitgegenständlichen Darlehensverbindlichkeiten in vollem Umfang dem negativen Sonderbetriebsvermögen des F bei der Klägerin zuzuordnen und der Zinsaufwand ist in voller Höhe als Sonderbetriebsaufwand im Rahmen der Feststellung der Einkünfte des F gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen.

27 Die streitgegenständlichen Darlehensverbindlichkeiten waren zunächst negatives Sonderbetriebsvermögen des F bei der A GmbH & Co. KG (KG). Denn die Darlehen wurden für den Erwerb von Grundstücken verwendet, die im Eigentum des F standen und die dieser der KG, an der er mitunternehmerisch beteiligt war, für deren betriebliche Zwecke unentgeltlich überlassen hatte. Die Grundstücke gehörten mithin zum Sonderbetriebsvermögen I des F bei der KG. Die durch den Grundstückserwerb veranlassten Darlehen gehörten damit zum negativen

Sonderbetriebsvermögen mit der Folge, dass der Zinsaufwand als Sonderbetriebsaufwand bei der Feststellung der Einkünfte des F bei der KG zu berücksichtigen war.

28 Ein betrieblicher Zurechnungs- bzw. Veranlassungszusammenhang der Darlehen ist auch nach der Übertragung der Grundstücke in das Gesamthandsvermögen der Klägerin weiterhin gegeben. Zutreffend geht das FA davon aus, dass die Grundstücke aus dem Sonderbetriebsvermögen der KG entnommen und in das Gesamthandsvermögen der Klägerin eingelegt worden sind und dass diese unentgeltliche Übertragung der Grundstücke gemäß § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zum Buchwert erfolgt ist. Durch die Einlage der Grundstücke in das Betriebsvermögen der Klägerin wird der betriebliche Zusammenhang der Darlehensverbindlichkeiten nicht gelöst. Da die Darlehensverbindlichkeiten von F zurückbehalten worden sind, sind sie, den Grundstücken folgend, aus dem Sonderbetriebsvermögen der KG in das Sonderbetriebsvermögen der Klägerin überführt worden. Insoweit können die streitgegenständlichen Darlehensverbindlichkeiten nicht anders behandelt werden als eine Darlehensverbindlichkeit, die der Gesellschafter zur Finanzierung der gesellschaftsvertraglichen Einlageverpflichtung eingegangen ist (vgl. dazu BFH-Urteil in BFHE 256, 32, Rz 23, m.w.N). Da die Einordnung des Darlehens als betrieblich veranlasste Schuld allein aus der betrieblichen Nutzung des Wirtschaftsguts, für das es aufgenommen worden ist, folgt, sind, anders als das FA meint, die streitigen Darlehensverbindlichkeiten ungeachtet der Beteiligungsquote des F an der Klägerin weiterhin in vollem Umfang betrieblich veranlasst und daher im Sonderbetriebsvermögen des F bei der Klägerin zu erfassen. Unerheblich ist daher auch, dass die Grundstücke F nach der Übertragung auf die Klägerin nur noch anteilig entsprechend seiner Beteiligungsquote in Höhe von 70 % gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO zuzurechnen sind (zur anteiligen Zurechnung der Wirtschaftsgüter auf den Gesellschafter: Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691).

29 b) Soweit das FA eine höchstrichterliche Entscheidung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO) für erforderlich hält, genügt die Beschwerde den Darlegungsanforderungen gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO nicht. Dazu hätte es der Darlegung bedurft, dass die Entscheidung des FG in einem solchen Maße fehlerhaft ist, dass das Vertrauen in die Rechtsprechung nur durch eine höchstrichterliche Korrektur der finanzgerichtlichen Entscheidung wiederhergestellt werden könnte. Diese Voraussetzung kann etwa vorliegen, wenn das FG eine offensichtlich einschlägige entscheidungserhebliche Vorschrift übersehen hat, das Urteil jeglicher gesetzlichen Grundlage entbehrt oder auf einer offensichtlich Wortlaut und Gesetzeszweck widersprechenden Gesetzesauslegung beruht. Unterhalb dieser Schwelle liegende erhebliche Rechtsfehler reichen dagegen nicht aus, um eine greifbare Gesetzwidrigkeit oder gar eine Willkürlichkeit der angefochtenen Entscheidung anzunehmen (z.B. BFH-Beschluss vom 26. Oktober 2011 IV B 96/10, m.w.N.).

30 Mit dem nicht näher konkretisierten Vorbringen, das Urteil sei schlichtweg unverständlich, es sei unvollziehbar tenoriert und es lasse offen, worin die Förderung der Beteiligung durch das zurückbehaltene Darlehen liegen soll, wird ein entsprechend qualifizierter Rechtsanwendungsfehler nicht ausreichend dargelegt.

31 Im Übrigen hat das FG über das Klagebegehren betreffend den Erlass eines geänderten Gewerbesteuermessbescheids 2007 zutreffend im Rahmen einer Verpflichtungsklage beschieden und den Verpflichtungsausspruch (hier unter genauer Bezifferung der streitigen Sonderbetriebsausgaben) entsprechend tenoriert. Insoweit wird auf die Ausführungen unter 1.f betreffend den Gewinnfeststellungsbescheid 2007 Bezug genommen, die hier gleichermaßen gelten. Zwar hat das FG im Tenor zu Unrecht von Betriebsausgaben statt von Sonderbetriebsausgaben gesprochen. Diese Falschbezeichnung hat aber bei der Ermittlung des Gewerbeertrags keine Relevanz, da die nur einem Gesellschafter zuzurechnenden Sonderbetriebsgewinne (hier Sonderbetriebsausgaben) zum Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) gehören und sich auf dessen Höhe daher ebenso auswirken wie Betriebsausgaben, die auf der Ebene der Gesamthand angefallen sind. Dass das FA diesen Tenor nicht umsetzen kann, erschließt sich dem Senat daher nicht. Vor diesem Hintergrund sieht der Senat auch von einer diesbezüglich möglichen Urteilsberichtigung nach § 107 Abs. 1 FGO ab.

32 c) Der von dem FA gerügte Verfahrensmangel nach § 119 Nr. 6 FGO liegt jedenfalls nicht vor. Eine Entscheidung ist nur dann nicht mit Gründen versehen, wenn die Urteilsgründe ganz oder zum Teil fehlen und sie den Prozessbeteiligten keine Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Überlegungen das Urteil beruht. Dies erfordert nicht, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen erörtert werden müsste; vielmehr liegt dieser Verfahrensmangel erst dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen. Dagegen ist ein dahingehender Verfahrensmangel nicht gegeben, wenn noch zu erkennen ist, welche Überlegungen für das Gericht maßgeblich waren (BFH-Beschluss vom 9. Februar 2017 X B 49/16).

33 Zwar sind der Tatbestand der Entscheidung und auch die Entscheidungsgründe sehr komprimiert und dadurch nicht leicht verständlich dargestellt, gleichwohl sind die wesentlichen Feststellungen und auch die rechtlichen Überlegungen noch hinreichend erkennbar. Anders als das FA meint, sind die chronologischen Abläufe noch nachvollziehbar und auch die Gesellschaften sowie die wertmäßigen Beteiligungsquoten ausreichend bezeichnet worden. Weshalb die fehlende Angabe des Werts der Grundstücke zu einem Begründungsmangel führen soll, erschließt sich dem Senat nicht.

34 d) Die weiteren von dem FA gerügten Verfahrensfehler sind bereits nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO entsprechend dargelegt worden. So fehlen insbesondere Ausführungen dazu, warum die Vorentscheidung darauf beruhen kann.

35 e) Zwar entspricht auch die vollständige Aufhebung des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheids 2006 vom 15. April 2008 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung für 2006 nicht dem Klagebegehren der Klägerin. Auch diesbezüglich ist dem Begründungsschriftsatz vom 2. März 2010 unzweifelhaft zu entnehmen, dass die Klägerin den Gewerbesteuermessbescheid 2006 nur insoweit angefochten hat, als darin Sonderbetriebsausgaben des Gesellschafters F in Höhe von 6.832 € nicht berücksichtigt worden sind. Diesbezüglich liegt aber kein Verfahrensfehler i.S. des § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO vor. Denn die (fehlerhafte) Aufhebung des angefochtenen Gewerbesteuermessbescheids hat zur Folge, dass der ursprüngliche Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 27. August 2007 wieder auflebt. Dies führt im Ergebnis sogar zu einer im finanzgerichtlichen Verfahren nicht zulässigen Verböserung, da dem ursprünglichen Gewerbesteuermessbescheid ein höherer Gewerbeertrag zu Grunde liegt. Das Urteil ist mithin auch diesbezüglich fehlerhaft, aber, anders als das FA meint, vollstreckbar. Ein Verfahrensfehler, der auch insoweit die Aufhebung der Vorentscheidung rechtfertigen könnte, kann jedenfalls seitens des FA nicht geltend gemacht werden.

36 Der Senat weist aber darauf hin, dass das FA den wieder in Kraft getretenen Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom 27. August 2007 gemäß § 35b GewStG zu ändern haben wird, wenn der Gewinnfeststellungsbescheid 2006 geändert wird.

37 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung betreffend die Gewinnfeststellung 2006 bis 2008 und den Gewerbesteuermessbetrag 2008 beruht auf § 143 Abs. 2 FGO. Soweit die Beschwerde betreffend die Gewerbesteuermessbescheide 2006 und 2007 zurückgewiesen wurde, hat das FA gemäß § 135 Abs. 2 FGO die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 26. März 2003 VI B 151/01, BFH/NV 2003, 1068).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de