Urteil vom 19. Februar 2019, X R 42/16

Fehlende formelle Beschwer der Revision; Gemeinnützige Betriebskapitalgesellschaft und Betriebsaufspaltung

ECLI:DE:BFH:2019:U.190219.XR42.16.0

BFH X. Senat

FGO § 94, FGO § 124 Abs 1, FGO § 126 Abs 1, FGO § 126 Abs 2, AO § 51, EStG § 2 Abs 7, EStG § 15 Abs 1, GewStG § 3 Nr 6 S 1, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011 , GewStG VZ 2012

vorgehend Thüringer Finanzgericht , 14. Juni 2016, Az: 3 K 719/15

Leitsätze

1. NV: Die für die zulässige Erhebung eines Rechtsmittels erforderliche Beschwer ist nicht gegeben, wenn das FG dem Klagebegehren, wie es in dem in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag zum Ausdruck gekommen ist, entsprochen hat .

2. NV: Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht weder entgegen, dass die Betriebskapitalgesellschaft allein kraft ihrer Rechtsform als Gewerbebetrieb anzusehen ist, noch dass deren Tätigkeit von der Gewerbesteuer befreit ist .

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 15. Juni 2016 3 K 719/15 wegen Gewerbesteuermessbetrag 2010 bis 2012 wird als unzulässig verworfen.

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 15. Juni 2016 3 K 719/15 wegen Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2010 bis 2012 wird als unbegründet abgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens des Klägers wegen Gewerbesteuermessbetrag 2010 bis 2012 hat der Kläger zu tragen, die Kosten des Revisionsverfahrens der Kläger wegen Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag 2010 bis 2012 haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren 2010 bis 2012 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger hielt seit deren Gründung im Jahr 1999 90 % der Anteile der ... gemeinnützige GmbH (GmbH). Er war ihr alleinvertretungsberechtigter und von den Beschränkungen nach § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs befreiter Geschäftsführer. Die GmbH betrieb eine private Berufsschule auf dem gepachteten Grundstück. Eigentümer dieses Grundstücks war in den Streitjahren der Kläger. Die GmbH ist nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) von der Gewerbesteuer befreit.

2 Seit der steuerlichen Außenprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 ist der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) der Ansicht, dass der Kläger mit der Verpachtung des Grundstücks an die GmbH eine Betriebsaufspaltung begründet habe. Aus diesem Grunde qualifizierte das FA die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung des Grundstücks für die Streitjahre in gewerbliche Einkünfte um, änderte die entsprechenden Einkommensteuerbescheide und erließ (erstmals) Gewerbesteuermessbescheide.

3 Die Klage hatte in Bezug auf die Gewerbesteuermessbescheide insoweit Erfolg, als das Finanzgericht (FG) in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 412 veröffentlichten Urteil die im Rahmen der Betriebsaufspaltung anzusetzenden gewerblichen Verpachtungseinkünfte aufgrund der sog. Merkmalsübertragung

als von der Gewerbesteuer befreit ansah. Die Klage hinsichtlich der Einkommensteuerfestsetzungen verwarf das FG mangels Beschwer hingegen als unzulässig.

4 Mit ihrer Revision machen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts geltend. Sie seien insoweit auch (weiterhin) beschwert, da wegen der Qualifizierung der Einkünfte als gewerbliche zum einen Gewerbesteuermessbeträge festgesetzt worden seien und zum anderen das Grundstück aufgrund der vom FA angenommenen Betriebsaufspaltung steuerverhaftet sei. Unabhängig von der Frage, inwieweit für die Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung überhaupt eine Rechtsgrundlage gegeben sei, scheide diese schon deshalb aus, weil die GmbH gemeinnützig sei. Soweit das FG von Gewerbesteuermessbeträgen für die Streitjahre von 0 € ausgehe, sei dem Klägerbegehren nicht entsprochen worden, da die Gewerbesteuermessbescheide nicht aufgehoben worden seien.

5 Die Kläger beantragen sinngemäß,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2010 bis 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Oktober 2015 dahingehend zu ändern, dass die gewerblichen Einkünfte des Klägers in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung umqualifiziert werden.

6 Der Kläger beantragt sinngemäß darüber hinaus,
die Gewerbesteuermessbescheide 2010 bis 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 1. Oktober 2015 aufzuheben.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision des Klägers ist unzulässig, soweit sie die Aufhebung der Gewerbesteuermessbeträge 2010 bis 2012 betrifft (unter 1.). Da die Revision der Kläger zulässig ist (unter 2.), ist über das Rechtsmittel einheitlich durch Urteil zu entscheiden (vgl. nur Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. April 2005 II R 52/02, BFHE 210, 507, BStBl II 2005, 892, Rz 11, m.w.N.).

9 1. Die Revision des Klägers ist, soweit sie sich gegen die Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre richtet, unzulässig, da er formell nicht (weiter) beschwert ist.

10 a) Voraussetzung für die Zulässigkeit einer Revision ist u.a., dass der Revisionskläger durch die von ihm angefochtene Entscheidung formell beschwert ist (vgl. nur BFH-Urteil vom 3. Juni 1976 IV R 236/71, BFHE 120, 348, BStBl II 1977, 62, unter 1.a). Andernfalls fehlt es am erforderlichen Rechtsschutzbedürfnis. Die formelle Beschwer ist nur gegeben, soweit das FG dem Klagebegehren nicht voll entsprochen hat (vgl. nur Senatsbeschluss vom 15. Mai 2013 X R 27/11, BFH/NV 2013, 1583, Rz 5, m.w.N.).

11 b) Das FG hat für die Streitjahre die Gewerbesteuermessbeträge auf null herabgesetzt. Dies entsprach dem in der mündlichen Verhandlung zu Protokoll erklärten Klägerantrag, so dass dem Klägerbegehren in vollem Umfang entsprochen worden ist. Ein darüber hinausgehendes Begehren des Klägers ist nicht erkennbar. Zwar hatte der Kläger in der Klageschrift angekündigt, die ersatzlose Aufhebung der Gewerbesteuermessbescheide zu beantragen, da aus seiner Sicht kein gewerbliches Einzelunternehmen vorliegen könne. An diesem Begehren hat der fachkundig vertretene Kläger jedoch ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung nicht mehr festgehalten. Von der Richtigkeit des Protokolls ist gemäß § 94 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 165 der Zivilprozessordnung auszugehen (vgl. insoweit nur BFH-Beschluss vom 31. Dezember 2012 III B 95/12, BFH/NV 2013, 768, Rz 17, m.w.N.).

12 2. In Bezug auf die Einkommensteuerfestsetzungen der Streitjahre hat das FG die Klage zu Recht als unzulässig verworfen. Die Revision der Kläger ist damit zwar zulässig, jedoch unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).

13 Soweit die Kläger im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzungen den Ansatz von gewerblichen Einkünften aufgrund einer vom FA und FG angenommenen Betriebsaufspaltung rügen, leiten sie ihre Beschwer allein daraus her, dass das an die GmbH verpachtete Grundstück im Fall der späteren Veräußerung steuerverhaftet sei. Eine bereits in den Streitjahren der Höhe nach abweichende Festsetzung der Einkommensteuer machen sie nicht geltend. Somit fehlt es in den Streitjahren, ausgehend vom Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 Sätze 1

und 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitzeitraum maßgeblichen Fassung --EStG--), an der Geltendmachung einer Beschwer.

14 3. Zutreffend hat das FG --darauf weist der Senat ausdrücklich ergänzend hin-- eine Betriebsaufspaltung zwischen der GmbH und dem Kläger in den Streitjahren angenommen.

15 a) Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass das vermietende Besitzunternehmen mit dem mietenden Betriebsunternehmen sachlich und personell verflochten ist.

16 aa) Eine personelle Verflechtung ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (vgl. etwa Senatsurteil vom 25. Januar 2017 X R 45/14, BFH/NV 2017, 1039, Rz 27, m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind hier erfüllt, da der Kläger in den Streitjahren 90 % der Anteile an der GmbH hielt.

17 bb) Die Voraussetzung der sachlichen Verflechtung in Gestalt der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage ist ebenfalls erfüllt, da der Kläger in den Streitjahren der GmbH ein Büro- oder Verwaltungsgebäude überließ. Büroräume sind im Regelfall als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen. Dies gilt insbesondere für ganze Bürogebäude (vgl. nur Senatsurteil vom 29. November 2017 X R 34/15, BFH/NV 2018, 623, Rz 39, m.w.N.), und erst recht, wenn --wie hier-- der Geschäftsbetrieb der Betriebs-Kapitalgesellschaft, vorliegend der Berufsschulbetrieb, im vermieteten Gebäude ausgeübt wird.

18 b) Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht nicht entgegen, wenn die Betriebs-Kapitalgesellschaft allein kraft ihrer Rechtsform als Gewerbebetrieb anzusehen ist (Senatsurteil vom 22. Juni 2016 X R 54/14, BFHE 254, 354, BStBl II 2017, 529, Rz 20). Ohne Bedeutung ist dabei, ob die Betriebs-Kapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer befreit ist. Zwar hat die höchstrichterliche Rechtsprechung die Steuerbefreiung einer Betriebs-Kapitalgesellschaft im Wege der "Merkmalsübertragung" auf das Besitzunternehmen ausgedehnt (vgl. nur Senatsurteil in BFHE 254, 354, BStBl II 2017, 529, Rz 28, m.w.N.). Davon losgelöst ist jedoch die Frage zu beurteilen, ob eine Betriebsaufspaltung (dem Grunde nach) vorliegt. Denn die Merkmalsübertragung der Steuerbefreiung auf das Besitzunternehmen geht denklogisch von der Existenz einer Betriebsaufspaltung aus.

19 aa) In Abwendung von der bis dahin in der höchstrichterlichen Rechtsprechung herrschenden Vorstellung vom Besitz- und Betriebsunternehmen als einem in wirtschaftlicher Betrachtung einheitlichen Unternehmen hat der Große Senat des BFH in seinem Beschluss vom 8. November 1971 GrS 2/71 (BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4.) im Fall der Betriebsaufspaltung zwar die (ertragsteuer-)rechtliche Selbständigkeit von Besitz- und Betriebsunternehmen angenommen, die Tätigkeit des Besitzunternehmers aber als eine von der Tätigkeit eines normalen Vermieters zu unterscheidende hervorgehoben und diese im Einklang mit dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Januar 1969 1 BvR 136/62 (BVerfGE 25, 28, BStBl II 1969, 389, unter B.1.c) als gewerblich qualifiziert. Die "genuin" vermögensverwaltende Tätigkeit der Vermietung und Verpachtung beim Besitzunternehmen ist deshalb als gewerblich anzusehen, weil das Besitzunternehmen sachlich und personell mit dem gewerblich tätigen Betriebsunternehmen verflochten und das Besitzunternehmen als Folge dieser wirtschaftlichen Verflochtenheit "über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt" bzw. "über das Betriebsunternehmen auf die Ausübung einer gewerblichen Betätigung gerichtet ist" (Senatsurteil vom 29. März 2006 X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.b, m.w.N.).

20 bb) Diese so begründete gewerbliche Tätigkeit des Besitzunternehmens ist von der Frage, inwieweit eine Gewerbesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft auch für das Besitzunternehmen gilt, zu unterscheiden. Denn selbst im Fall einer solchen im Wege der "Merkmalsübertragung" angenommenen Gewerbesteuerfreiheit der Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens entfallen nicht die weiteren Folgen der Betriebsaufspaltung. So bleiben neben der Umqualifizierung der Einkünfte des Besitzunternehmens in --gewerbesteuerbefreite-- gewerbliche Einkünfte auch die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen des Besitzunternehmens (vgl. nur BFH-Urteil vom 20. August 2015 IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408, Rz 24, m.w.N.).

21 cc) Liegt, wie hier, eine gemeinnützige (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung --AO--) und damit nach § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG steuerfreie Tätigkeit des Betriebsunternehmens vor, kann es folglich lediglich zu einer Gewerbesteuerfreiheit der Tätigkeit des Besitzunternehmens im Wege der Merkmalsübertragung zwischen den beiden Unternehmen der Betriebsaufspaltung kommen, nicht jedoch zu einem Absehen von der Anwendung der Rechtsfigur der Betriebsaufspaltung an sich.

22 dd) Verfassungsrechtliche Bedenken in Bezug auf das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung bestehen nicht (vgl. nur Senatsurteil vom 10. Mai 2016 X R 5/14, BFH/NV 2017, 8, Rz 28 ff., m.w.N.).

23 4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 FGO.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de