

Urteil vom 11. März 2025, IX R 11/22

Verstoß gegen die Bindungswirkung eines zurückverweisenden Revisionsurteils

ECLI:DE:BFH:2025:U.110325.IXR11.22.0

BFH IX. Senat

FGO § 126 Abs 5

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 10. Februar 2022, Az: 8 K 257/19

Leitsätze

NV: Die Bindung an das zurückverweisende Revisionsurteil nach § 126 Abs. 5 der Finanzgerichtsordnung tritt nicht nur hinsichtlich der Gründe ein, die zur Aufhebung des Urteils des Finanzgerichts führen, sondern besteht auch hinsichtlich der abschließenden rechtlichen Beurteilung anlässlich der Zurückverweisung.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 10.02.2022 - 8 K 257/19 aufgehoben.

Die Sache wird an das Sächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Höhe der ortsüblichen Marktpacht eines Gewerbeobjekts.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erwarb in 2006 ein mit einem historischen Gebäude bebautes und als Gaststätte genutztes Grundstück. In den Streitjahren 2008 bis 2010 sanierte sie das Gebäude sowie die Außenanlagen und verpachtete das Grundstück ab November 2008 an ihren Ehemann zum Betrieb einer Gaststätte.
- 3** Nach einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) von einer verbilligten Überlassung des Grundstücks an den Ehemann aus, kürzte den Werbungskostenabzug bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung und änderte die unter Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2008 bis 2010. Im Einspruchsverfahren änderte das FA die Kürzungsquote zu Gunsten der Klägerin und wies den Einspruch im Übrigen zurück.
- 4** Die Klägerin erhob gegen die geänderten Bescheide Klage vor dem Finanzgericht (FG). Im Klageverfahren legte sie einen im Jahr 2017 mit einem Dritten geschlossenen Pachtvertrag über das streitgegenständliche Grundstück vor.
- 5** Das FG wies die Klage mit Urteil vom 13.10.2016 - 8 K 1569/14 ab. Mit Urteil vom 10.10.2018 - IX R 30/17 (BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200) hob der erkennende Senat das Urteil des FG auf und verwies die Sache an das FG zurück.
- 6** Mit Urteil vom 10.02.2022 - 8 K 257/19 gab das FG der Klage im zweiten Rechtsgang teilweise statt. Die angegriffenen Bescheide seien zu ändern und weitere Werbungskosten in 2008 in Höhe von 21.483 €, in 2009 in Höhe von 4.186 € und in 2010 in Höhe von 923 € zu berücksichtigen. Nach Beweiserhebung durch Befragung eines Sachverständigen und Vernehmung eines sachverständigen Zeugen, beide zur Überzeugung des FG erfahrene Gewerberaummakler mit entsprechenden Ortskenntnissen im Raum ..., gelangte das FG zur Überzeugung, dass von einer ortsüblichen Marktpacht von insgesamt 1.415 € pro Monat auszugehen sei. Für die Streitjahre 2008 und 2009 sah es zudem einen Preisnachlass von 20 % beziehungsweise 10 % als angemessen an. Daraus errechnete das FG

einen Anteil der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung in 2008 in Höhe von 11,66 %, in 2009 in Höhe von 21,48 % und in 2010 in Höhe von 29,33 %.

- 7** Am 10.03.2022 beantragte das FA, den Tenor des Urteils gemäß § 107 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu berichtigen und die tenorierten Werbungskosten zu korrigieren. Mit Beschluss vom 11.03.2022 hat das FG den Antrag mit der Begründung abgelehnt, dass kein Rechenfehler vorliege.
- 8** Mit ihrer Revision macht die Klägerin sinngemäß geltend, dass das FG die rechtliche Beurteilung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Urteil vom 10.10.2018 - IX R 30/17 (BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200) nicht ausreichend zugrunde gelegt habe. Zudem rügt die Klägerin Verfahrensmängel.
- 9** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben.
- 10** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11** Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten.

Entscheidungsgründe

II.

- 12** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das angefochtene Urteil beruht auf Verfahrensmängeln.
- 13** 1. Das FG hat, soweit es über die Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 entschieden hat, gegen § 126 Abs. 5 FGO verstoßen, indem es seiner Entscheidung nicht die rechtliche Beurteilung des Senats im Urteil vom 10.10.2018 - IX R 30/17 (BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200) zugrunde gelegt hat.
- 14** a) Gemäß § 126 Abs. 5 FGO hat das Gericht, an das die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen worden ist, seiner Entscheidung die rechtliche Beurteilung des BFH zugrunde zu legen. Die Bindung tritt nicht nur hinsichtlich der Gründe ein, die zur Aufhebung des FG-Urteils führen, sondern auch hinsichtlich der Gründe, die zur Zurückverweisung der Sache an das FG führen (BFH-Urteile vom 04.11.2004 - III R 38/02, BFHE 208, 155, BStBl II 2005, 271, unter II.3.a; vom 17.05.2006 - VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839; vom 13.12.2017 - XI R 12/16, Rz 16, jeweils m.w.N.). Eine Bindung besteht insbesondere hinsichtlich der abschließenden rechtlichen Beurteilung anlässlich der Zurückverweisung durch den BFH (BFH-Urteile vom 23.10.1991 - I R 52/90, BFH/NV 1992, 271; vom 17.09.1992 - IV R 78/90, BFH/NV 1993, 398; vom 17.05.2006 - VIII R 21/04, BFH/NV 2006, 1839 und vom 13.12.2017 - XI R 12/16, Rz 17). Die Bindung bestünde selbst dann, wenn das Urteil des BFH rechtsfehlerhaft wäre (BFH-Urteil vom 13.12.2017 - XI R 12/16, Rz 17, m.w.N.). Entzieht sich das FG der Bindungswirkung, ohne dass eine Ausnahme hiervon vorliegt (hierzu unter c), handelt es sich um einen Verfahrensmangel (vgl. z.B. Senatsurteil vom 08.11.2017 - IX R 35/15, Rz 23; BFH-Beschlüsse vom 28.12.2021 - X B 135/20, Rz 15 und vom 30.11.2020 - VIII B 138/19, Rz 4, m.w.N.).
- 15** b) Gemessen an diesen Grundsätzen hat das FG verfahrensfehlerhaft die rechtliche Würdigung des BFH in Rz 14 des Senatsurteils vom 10.10.2018 - IX R 30/17 (BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200) außer Acht gelassen.
- 16** aa) Der erkennende Senat hat in seinem Urteil im ersten Rechtsgang ausgeführt, dass der BFH von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung (bei der Vermietung von Wohnraum) erst ausgehe, wenn die vereinbarte Gegenleistung mehr als ein Viertel unter der ortsüblichen Marktmiete (oder Marktpacht) liege. Eine Abweichung von bis zu einem Viertel sei dagegen steuerlich unbeachtlich (Senatsurteil vom 10.10.2018 - IX R 30/17, BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200, Rz 14).
- 17** Damit hat der Senat in seiner damaligen Entscheidung entgegen der Auffassung des FA und des BMF hinreichend klar zum Ausdruck gebracht, dass diese Grundsätze auch im streitgegenständlichen Fall --der Verpachtung einer Gewerbeimmobilie-- Anwendung finden sollen. An diese rechtliche Würdigung war das FG gemäß § 126 Abs. 5 FGO im zweiten Rechtsgang gebunden.

- 18** bb) Das FG hat gegen die Bindungswirkung des Revisionsurteils verstoßen, indem es trotz Annahme einer Abweichung von der ortsüblichen Marktpacht von 11,66 % (in 2008) beziehungsweise von 21,48 % (in 2009) von einer teilentgeltlichen Nutzungsüberlassung ausging.
- 19** c) Anhaltspunkte dafür, dass die Bindungswirkung des Revisionsurteils entfallen ist, fehlen.
- 20** aa) Die Bindung kann entfallen, wenn sich nachträglich die maßgebenden Umstände geändert haben, und zwar entweder, weil sich der zugrunde gelegte Sachverhalt in einer für die Entscheidung erheblichen Weise geändert hat (vgl. BFH-Urteile vom 07.08.1990 - VII R 120/89, BFH/NV 1991, 569, unter II.3.b und vom 13.12.2017 - XI R 12/16, Rz 20), sich einschlägige Gesetzesbestimmungen rückwirkend geändert haben oder sich die höchstrichterliche Rechtsprechung des entscheidenden Senats, des Großen Senats des BFH, des Gerichtshofs der Europäischen Union oder des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes --unabhängig von dem Streitfall-- geändert hat (vgl. BFH-Urteile vom 13.12.2017 - XI R 12/16, Rz 20; vom 08.11.1983 - VII R 141/82, BFHE 140, 11, BStBl II 1984, 317, unter II.2.; BFH-Beschlüsse vom 22.02.2006 - I B 145/05, BFHE 213, 29, BStBl II 2006, 546, unter II.2.d bb; vom 11.01.2007 - XI B 22/06, BFH/NV 2007, 909, unter 1.d und vom 23.01.2019 - V B 103/18, Rz 16).
- 21** bb) Derartige Ausnahmefälle liegen im Streitfall nicht vor. Insbesondere hat sich aufgrund der nunmehr getroffenen Feststellungen des FG zur Höhe der örtlichen Marktpacht im zweiten Rechtsgang der Sachverhalt nicht in einer für die Entscheidung erheblichen Weise geändert. Vielmehr war die Sache gerade zu dem Zweck zurückverwiesen worden, die örtliche Marktpacht zu ermitteln, um daran anknüpfend die dargestellten Rechtsgrundsätze anwenden zu können.
- 22** d) Grundsätzlich im selben Umfang wie das FG ist auch der erkennende Senat an die dem zurückverweisenden Urteil zugrunde liegende Rechtsauffassung gebunden (sogenannte Selbstbindung des Revisionsgerichts im zweiten Rechtsgang; vgl. z.B. Beschluss des Gemeinsamen Senats der obersten Gerichtshöfe des Bundes vom 06.02.1973 - GmS-OGB 1/72, BFHE 109, 206, unter 4. und Beschluss des Großen Senats des BFH vom 04.10.1973 - GrS 8/70, BFHE 110, 322, BStBl II 1974, 12 und BFH-Beschluss vom 28.06.2024 - I B 75/22, Rz 36, m.w.N.). Diese Bindung ist unabhängig davon, ob das Urteil formell- oder materiell-rechtlich richtig ist (z.B. BFH-Beschluss vom 02.05.1997 - I B 117/96, BFH/NV 1998, 18, unter 1.a).
- 23** e) Der vorgenannte Verfahrensfehler führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils für die Streitjahre 2008 und 2009.
- 24** 2. Die vorinstanzliche Entscheidung ist auch für das Streitjahr 2010 aufzuheben. Das Urteil beruht insoweit ebenfalls auf einem Verfahrensmangel, da es hinsichtlich eines wesentlichen Streitpunkts nicht mit Gründen versehen ist (§ 119 Nr. 6 FGO). Das FG hat gegen seine Verpflichtung aus § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO, § 119 Nr. 6 FGO verstoßen, soweit es keine Begründung dafür gegeben hat, auf welcher Grundlage es die tenorierten Beträge anzuerkennender Werbungskosten ermittelt hat.
- 25** a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO sind im Urteil die Gründe anzugeben, die für die richterliche Überzeugung leitend gewesen sind. Eine Erörterung aller im Einzelfall gegebenen Umstände im Urteil gebietet die Vorschrift nicht. § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO stellt an die Begründung eines Urteils keine höheren Anforderungen als § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO. Ein Urteil ist nur dann im Sinne von § 119 Nr. 6 FGO 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. Das erfordert nicht, dass jedes Vorbringen der Beteiligten im Einzelnen erörtert werden müsste. Ein Verfahrensmangel im Sinne von § 119 Nr. 6 FGO liegt erst dann vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (BFH-Beschlüsse vom 11.04.2012 - X B 56/11, Rz 22 und vom 26.09.2012 - III B 222/10, Rz 39; Senatsurteil vom 16.07.2024 - IX R 6/22, Rz 54). Bei nur zum Teil fehlenden Entscheidungsgründen setzt eine Verletzung des § 105 Abs. 2 Nr. 5 FGO grobe Begründungsmängel in einem Ausmaß voraus, dass die vom FG fixierten Entscheidungsgründe zum Nachweis der Rechtmäßigkeit des Urteilsspruchs schlechterdings ungeeignet erscheinen und den Beteiligten keine (hinlängliche) Kenntnis darüber vermitteln, auf welchen Feststellungen, Erkenntnissen und rechtlichen Erwägungen das Urteil beruht (BFH-Beschluss vom 06.02.2014 - II B 129/13, Rz 9; Senatsurteil vom 16.07.2024 - IX R 6/22, Rz 54).
- 26** b) Gemessen hieran, hat das FG seine Entscheidung nicht ausreichend begründet.
- 27** Das FG hat sich in dem angefochtenen Urteil darauf beschränkt, die ortsübliche Marktpacht zu ermitteln. Die Berechnungsgrundlagen für den Ausschluss des Werbungskostenabzugs sind nicht dargelegt. Der Vorentscheidung

ist mithin nicht zu entnehmen, wie der im Tenor betragsmäßig benannte (zusätzliche) Werbungskostenabzug ermittelt worden ist.

- 28** Ein solcher Mangel kann nicht als bloßer Begründungsfehler vernachlässigt werden. So ist nicht nachvollziehbar, ob der Urteilsspruch der Höhe nach rechtmäßig ist. Für die Beteiligten (und den Senat) ist nicht erkennbar, auf welchen Feststellungen zur Art und Höhe der Werbungskosten beziehungsweise welchen rechtlichen Erwägungen zur Zuordnung zum entgeltlichen beziehungsweise unentgeltlichen Teil der Nutzungsüberlassung das Urteil beruht.
- 29** So sah sich das FA, das die Zahlen nicht nachvollziehen konnte, veranlasst einen Antrag auf Berichtigung des Tenors nach § 107 FGO zu stellen. Der daraufhin ergangene ablehnende Beschluss des FG vom 11.03.2022 vermag den Begründungsmangel nicht zu heilen. Zwar gibt das FG in dem Beschluss erstmals die aus seiner Sicht maßgeblichen Grundlagen der Berechnung an. Danach sei der Betrag maßgeblich, der im Rahmen der Einspruchsentscheidung insgesamt nicht als Werbungskosten anerkannt worden sei. Allerdings ist mit dem ablehnenden Beschluss keine Änderung des angegriffenen Urteils verbunden. Zudem fehlen Feststellungen, in welcher Höhe tatsächlich vom FA mit der Einspruchsentscheidung eine Kürzung der Werbungskosten wegen der unentgeltliche Nutzungsüberlassung vorgenommen worden ist oder ob dies auf anderen Gründen beruht.
- 30** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann nicht selbst entscheiden, da die Vorentscheidung keine ausreichenden tatsächlichen Feststellungen zu den Berechnungsgrundlagen für die Höhe des Werbungskostenabzugs enthält.
- 31** a) Im nunmehr dritten Rechtsgang wird das FG --ausschließlich-- die Berechnungsgrundlagen für den Werbungskostenabzug zu ermitteln haben.
- 32** b) Der Senat weist ausdrücklich darauf hin, dass zur Höhe der ortsüblichen Marktpacht keine weiteren Feststellungen zu treffen sind. Das FG hat bereits im zweiten Rechtsgang in gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindender Weise festgestellt, dass die ortsübliche Marktpacht in 2008 monatlich 1.132 €, in 2009 monatlich 1.273,50 € und in 2010 monatlich 1.415 € betragen hatte. Diese Bindungswirkung erstreckt sich auf den jetzt anstehenden dritten Rechtsgang.
- 33** aa) Die Bindungswirkung ergibt sich daraus, dass das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung insoweit von zutreffenden Kriterien ausgegangen ist und alle maßgeblichen Beweisanzeichen in seine Beurteilung einbezogen hat. Auch ein Verstoß gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze ist nicht erkennbar. Das FG hat sich umfassend mit den Ausführungen des Sachverständigen und des sachverständigen Zeugen befasst und diese gewürdigt. Insbesondere hat das Gericht nachvollziehbar begründet, dass es sich um Gewerberaummakler mit entsprechenden Ortskenntnissen handelte und dabei auch den Umstand gewürdigt, dass beide Makler in den Streitjahren noch nicht als solche tätig waren, jedoch gleichwohl über ausreichende Kenntnis über die ortsübliche Marktpacht betreffend die Streitjahre verfügten.
- 34** bb) Entgegen den Ausführungen der Klägerin hat das FG im Rahmen der Gesamtwürdigung auch berücksichtigt, dass später eine Verpachtung an einen Dritten erfolgt war. Das Gericht hat ausdrücklich darauf abgestellt, dass eine Ersatzpflicht betreffend das überlassene Inventar gegenüber dem Ehemann --anders als beim Nachfolgepächter-- nicht vereinbart worden war. Die Vorinstanz hat auch ausdrücklich den Umstand miteinbezogen, dass ein Pachtzins für die Freizeitanlagen beim Nachfolgepächter erst ab dem zweiten oder dritten Jahr zum Ansatz gekommen war. Dass das FG die Umstände der Nachfolgeverpachtung anders als die Klägerin gewichtet hat, begründet keine fehlerhafte Beweiswürdigung, sondern ist Ausfluss der freien Beweiswürdigung.
- 35** cc) Auch dem --hilfsweise vorgetragenen-- Einwand des FA, es liege insoweit ein Schätzungsfehler vor, als das FG in 2008 und 2009 einen pauschalen Abschlag von der ortsüblichen Marktpacht vorgenommen habe, ist nicht zu folgen. Im Hinblick auf die vom Gericht festgestellten Umstände, dass sich die Sanierung bis 2010 hinzog, und die Ausführungen des Sachverständigen zur Ortsüblichkeit eines Nachlasses zu Vertragsbeginn ist die Annahme eines --geschätzten-- Abschlags zu Beginn eines Pachtverhältnisses frei von Rechtsfehlern.
- 36** c) Ausgehend von der danach bindend festgestellten ortsüblichen Marktpacht wurde die vom Senatsurteil vom 10.10.2018 - IX R 30/17 (BFHE 263, 6, BStBl II 2019, 200, Rz 14) in Bezug genommene Toleranzgrenze von einem Viertel in den Streitjahren 2008 und 2009 unterschritten, so dass eine Aufteilung in eine entgeltliche und unentgeltliche Nutzungsüberlassung ausgeschlossen ist und damit eine Kürzung der Werbungskosten ausscheidet. Im Streitjahr 2010 hat demgegenüber eine Aufteilung entsprechend den Grundsätzen des Senatsurteils vom 05.11.2002 - IX R 48/01 (BFHE 201, 46, BStBl II 2003, 646) zu erfolgen.

- 37** Allerdings hat das FG keine Feststellungen dazu getroffen, in welcher Höhe tatsächlich vom FA --zuletzt mit der Einspruchsentscheidung-- eine Kürzung wegen einer teilweise unentgeltlichen Nutzungsüberlassung vorgenommen worden ist und ob und gegebenenfalls welchem Umfang § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO einer Änderung entgegensteht.
- 38** 4. Da die Vorentscheidung bereits aufgrund der vorgenannten Verfahrensfehler aufzuheben ist, muss über die weiteren von der Klägerin erhobenen Verfahrensrügen nicht mehr entschieden werden.
- 39** 5. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de