
Datum: 22.10.2003
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 6541/02 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2003:1022.7K6541.02E.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2001 vom 15.3.2000 (1995 - 1997), 8.5.2000 (1998), 30.8.2001 (1999), 28.3.2002 (2000) und 10.5.2002 (2001) und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 31.10.2002 werden dahingehend geändert, dass die beim Kläger als gewerbliche Einkünfte erfassten Mieteinnahmen aus der Vermietung des hälftigen Grundstücksanteils "C-Straße 4" als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erfasst werden.

Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten auferlegt.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahren

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist die Erfassung der Einkünfte des Klägers aus der Vermietung eines Grundstücksanteils als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung oder als gewerbliche Einkünfte.

Die Kläger werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger betreibt eine Werkzeugmaschinenfabrik in Rechtsform der GmbH, an der er bis zum 31.12.1999 zu 100

1

2

3

v.H. und seit dem 1.1.2000 zu 80 v.H. beteiligt ist. Seit dem 1.1.1982 vermietet er der GmbH Maschinen, die wesentliche Betriebsgrundlagen bei der GmbH sind. Die Einkünfte aus der Vermietung der Maschinen erklärte er im Rahmen einer Betriebsaufspaltung als gewerbliche Einkünfte. Seit 1987 vermieteten die Kläger das in ihrem Eigentum stehende Grundstück "C-Straße 4" zunächst als Freifläche an die GmbH. In den Jahren 1990 bis 1992 wurde auf dem Grundstück eine Halle errichtet, die seit dem 1.8.1991 zum Teil und seit dem 1.10.1992 vollständig an die GmbH vermietet wird.

Im Anschluss an eine beim Kläger durchgeführte Betriebsprüfung berücksichtigte der Beklagte den hälftigen Anteil des Klägers an der Grundstücksgemeinschaft mit seiner Ehefrau als notwendiges Betriebsvermögen seines Besitzunternehmens, da es dem Zweck dieses Unternehmens, nämlich die Verpachtung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an ein bestimmtes Produktionsunternehmen, unmittelbar diene. Auf Grund der Prüfungsergebnisse wurden die Einkommensteuerbescheide für den Prüfungszeitraum geändert und der hälftige Grundstücksanteil den gewerblichen Einkünften des Ehemanns zugeordnet. Diese Änderungsbescheide wurden von den Klägern nicht angefochten. In den Folgejahren wurde der hälftige Grundstücksanteil des Ehemanns weiterhin den gewerblichen Einkünften seines Besitzunternehmens zugerechnet. 4

Mit Schreiben vom 04.04.2000 legten die Kläger erstmals auf Grund dieser Zuordnung gegen die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1995 bis 1997 vom 15.03.2000 sowie gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1997 vom 17.03.2000 Einspruch ein. Mit Schreiben vom 13.06.2000 folgte ein weiterer Rechtsbehelf gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 1998 vom 08.05.2000. Des Weiteren wurden der Einkommensteuerbescheid für 1999 vom 30.08.2001 mit Schreiben vom 03.09.2001, der Einkommensteuerbescheid für 2000 vom 28.03.2002 und der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2000 vom 27.03.2002 mit Schreiben vom 02.04.2002, der Einkommensteuerbescheid 2001 vom 10.05.2002 mit Schreiben vom 13.05.2002 und der Bescheid (5416/657) über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2001 vom 21.05.2002 angefochten. Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 31.10.2002 als unbegründet zurück. Dagegen richtet sich die Klage. 5

Die Kläger tragen vor: 6

Der Grundstücksanteil werde nicht unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke der Einzelunternehmung des Klägers genutzt, weil die durch den Mietvertrag entstandenen Rechtsbeziehungen nur die Eheleute und die GmbH beträfe. Somit sei der Grundstücksanteil nicht objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb des Einzelunternehmens bestimmt und bei ihm kein notwendiges Betriebsvermögen. Die Maschinen könnten in jeder Produktionshalle betrieben werden. Dies sei durch mehrere Umzüge belegt. Die Produktionshalle ihrerseits könne aufgrund ihres standardmäßigen Zuschnitts an jeden gewerblichen Mieter vermietet werden. Die Vermietung des Grundstücks sei nicht unter der Bedingung erfolgt, dass ein Pachtverhältnis wegen der Maschinen bestünde. Es sei ein Standardmietvertrag geschlossen worden, der einen solchen Zusammenhang nicht beinhalte. 7

Die Kläger beantragen, 8

die angefochtenen Einkommensteuerbescheide 1995 bis 2001 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung zu ändern und die Einkünfte aus der Vermietung des dem K zuzurechnenden hälftigen Grundstücksanteils "C-Straße 4" als Einkünfte aus § 21 ES

qualifizieren.

Der Beklagte beantragt,	10
die Klage abzuweisen.	11
Er trägt vor:	12
Der hälftige Anteil des Klägers an der Grundstücksgemeinschaft gehöre zum notwendigen Betriebsvermögen seines Besitzunternehmens. Er vermiete gewerblich im Rahmen seines Besitzunternehmens das bewegliche Anlagevermögen an das Betriebsunternehmen. Das Betriebsgrundstück mit der in 1992 fertig gestellten Werkzeughalle stelle rechtlich für sich gesehen von Beginn seiner Nutzung an eine wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH dar. Wirtschaftlich betrachtet sei dieses Betriebsgrundstück untrennbar mit dem beweglichen Anlagevermögen verbunden. Trotz der getrennten Vermietung des Betriebsgrundstücks einerseits und des beweglichen Anlagevermögens andererseits diene die Werkzeughalle mit dem Grundstück in seiner ausschließlichen Zweckbestimmung dem Betrieb des Werkzeugbaus.	13
Die Beteiligten haben übereinstimmend auf mündliche Verhandlung verzichtet (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO -).	14
Entscheidungsgründe	15
Die Klage ist begründet.	16
Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	17
Der Kläger erzielt aus der Vermietung des Betriebsgrundstücks "C-Straße 4" seinem Anteil an dem Grundstück entsprechende Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gem. § 21 EStG. Der Anteil des Klägers an den Einkünften aus der Vermietung gehört nicht zu seinen gewerblichen Einkünften. Zwar entfaltet der Kläger mit der Überlassung des beweglichen Anlagevermögens an die GmbH im Rahmen einer Betriebsaufspaltung eine gewerbliche Tätigkeit und erzielt entsprechende Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Mieteinnahmen gehören jedoch nicht dazu. Bei dem dem Kläger zuzurechnenden Grundstücksanteil handelt es sich nämlich nicht um notwendiges Betriebsvermögen seines (Besitz-)Einzelunternehmens.	18
Ein Wirtschaftsgut ist nur dann notwendiges Betriebsvermögen, wenn und soweit es unmittelbar für eigene betriebliche Zwecke genutzt wird. Es muss objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sein (ständige Rechtsprechung, vgl. Bundesfinanzhof - BFH - Urteil vom 6. März 1991 X R 57/88, BStBl II 1991, 829, 830 m. w. N.; Finanzgericht Thüringen, III 32/97, EFG 1999, 71). Die Kläger haben das ihnen gehörende Grundstück unmittelbar der GmbH entgeltlich zur Nutzung überlassen. Rechtsbeziehungen daraus bestehen nur zwischen den Klägern und der GmbH. Es ist weder dem Mietvertrag über das Grundstück noch dem fast 10 Jahre zuvor abgeschlossenen Pachtvertrag über die beweglichen Anlagegüter zu entnehmen, dass die Verpachtung des Grundstücks dazu bestimmt war, der Verpachtung der Maschinen durch das Besitzunternehmen des Klägers zu dienen. Die Verpachtung des Grundstücks steht in keinem untrennbaren Zusammenhang mit der Vermietung. Insbesondere erfolgte die Überlassung des Grundstücks gerade nicht unter der Bedingung, dem Kläger die	19

Verpachtung der Maschinen zu ermöglichen. Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass die Verpachtung der Maschinen bereits 1982 aufgenommen wurde, während das Grundstück mit aufstehender Halle erst 1992 an die GmbH vermietet wurde. Das Gericht vermag auch nicht zu erkennen, dass die Maschinen objektiv nur zusammen mit dem Grundstück vermietet werden konnten. Dagegen spricht, dass sie zuvor bereits an anderer Stelle, auf einem anderen Grundstück des Klägers genutzt worden waren.

Es kann dahinstehen, ob das Grundstück "C-Straße 4" mit der aufstehenden Werkzeughalle als wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH anzusehen ist. Der Wert eines Wirtschaftsgutes und seine Bedeutung für das Betriebsunternehmen sind für sich allein genommen nämlich keine geeigneten Kriterien für die Zuordnung des Grundstücks zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens. Das Gericht folgt insoweit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofes (BFH) zur Zugehörigkeit eines unmittelbar der Betriebsgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgutes zum Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters der Besitzpersonengesellschaft (vgl. Urteil des BFH vom 13. Oktober 1998 VIII R 46/95, BFHE 187, 425, BStBl II 1999, 357). Danach scheidet in den Fällen, in denen das Wirtschaftsgut unmittelbar der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen wird, eine Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen I aus. Die Gesellschaften einer Betriebsaufspaltung seien insoweit rechtlich selbständig und müssten auch hinsichtlich des Betriebsvermögens gesondert behandelt werden. Für die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II ist hingegen der Grad der Nutzung des Wirtschaftsgutes bei der Betriebsgesellschaft unerheblich. Maßgeblich ist vielmehr, ob die Vermietung des Wirtschaftsgutes ein Mittel darstellt, um die Stellung des Gesellschafters der Besitzgesellschaft zu stärken. Nur dann handelt es sich um Sonderbetriebsvermögen des Besitzgesellschafters. Nicht anderes gilt nach Ansicht des erkennenden Gerichts für die Zuordnung zum Betriebsvermögen des Einzelbesitzunternehmens. Auch hier sind die beiden Unternehmensteile der Betriebsaufspaltung getrennt zu betrachten. So führt die bloße Nutzung eines Wirtschaftsgutes als wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens nicht ohne weitere Voraussetzungen zum notwendigen Betriebsvermögen beim Besitzunternehmen. Das Wirtschaftsgut muss dafür unmittelbar dem Besitzunternehmen dienen.

Der Grundstücksanteil des Klägers gehört auch nicht deshalb zu seinen Einkünften aus Gewerbebetrieb, weil in der Überlassung des Grundstücks an die Betriebs-GmbH eine (weitere) Betriebsaufspaltung gesehen werden könnte. Eine solche Betriebsaufspaltung scheitert ungeachtet der Frage, ob das Grundstück für die GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, bereits an der fehlenden personellen Verflechtung zwischen den Eigentümern des Grundstücks und der Betriebs-GmbH. Die Tatsache, dass die Klägerin als Arbeitnehmerin der GmbH Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielt, steht dem nicht entgegen, denn sie kann in der Betriebs-GmbH jedenfalls keinen eigenen unternehmerischen Willen durchsetzen.

Für die Richtigkeit der hier gefundenen Lösung spricht schließlich auch folgende Erwägung:

Mit der Argumentation des Beklagten wären alle Fälle, in denen die steuerliche Betriebsaufspaltung an der Personenidentität beim Besitzunternehmen scheitert, als Fälle der Betriebsaufspaltung aufzunehmen, wenn auch nur mit dem entsprechenden Anteil an den Wirtschaftsgütern. Auf die Höhe des Anteils (im Streitfall 50 v.H.) käme es dabei ebenso wenig an, wie auf die Frage, ob im Zeitpunkt der erstmaligen Nutzungsüberlassung bereits eine Betriebsaufspaltung besteht. Gegebenenfalls wäre nämlich anlässlich der erstmaligen Nutzungsüberlassung eine neue Betriebsaufspaltung zu begründen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war zuzulassen. Die Entscheidung hat über den Einzelfall hinaus grundsätzliche Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). Die Revision ist zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung und zur Fortbildung des Rechts erforderlich (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO).
