
Datum: 22.01.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 5152/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0122.10K5152.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern auferlegt.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- 1
- 2 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob zwischen den Eheleuten eine Mitunternehmerschaft bestanden hat.
- 3 Die Klägerin meldete bei der Stadtverwaltung am 1976 ein Gewerbe "Teppichreinigungen" an. Hierbei sollte es sich um den Beginn eines neuen Gewerbebetriebes handeln, der zum 1. Juli 1976 aufgenommen wurde. Weitere An- bzw. Ummeldungen durch die Klägerin erfolgten in der Folgezeit. Wegen der Einzelheiten wird auf die An- bzw. Ummeldungen vom 12.10.1983, 14.05.1984, 11.09.1985, 09.02.1987 und die Abmeldung vom 08.01.1992 Bezug genommen. Das Unternehmen firmierte u. a. unter der Bezeichnung "..... Teppich + Polster Meisterreinigung". Auf diesem Briefbogen wurden die Rechnungen sowie der Schriftverkehr mit dem Finanzamt geführt. Die Schreiben waren jeweils unterschrieben vom Kläger. Maschinenschriftlich war unter den Schreiben bzw. in den Rechnungen der Name der Unternehmung gesetzt sowie der Zusatz "Inh. Frau". Wegen der Einzelheiten wird auf die in den Gerichts- und Steuerakten befindlichen Briefe bzw. Rechnungen Bezug genommen.
- 4 Inhaberin des Kontos, das im Briefbogen angegeben war, war die Klägerin, der Kläger war über das Konto mitverfügungsberechtigt.
- 5 Nach einem Vermerk des Veranlagungssachbearbeiters beim Beklagten vom

9. September 1985 hatte die Klägerin erklärt, dass der Betrieb "Teppichreinigung" nur pro forma auf ihren Namen laufe. Ausgeübt worden sei das Gewerbe ausschließlich von ihrem Mann. Wegen der Einzelheiten wird auf diesen Aktenvermerk Bezug genommen.	6
Der Beklagte erließ für die Jahre 1988 bis 1991 zunächst, den Steuererklärungen folgend, Einkommensteuerbescheide, in denen er die Einkünfte aus Gewerbebetrieb alleine dem Kläger zurechnete.	7
In der Zeit vom 17. Juli 1995 bis zum 11. September 1996 fand bei den Klägern eine Betriebsprüfung statt. Hierbei kam der Prüfer zu der Auffassung, dass das Gewerbe der Handelsvertretung bzw. Teppichreinigung nicht wie bisher erklärt alleine durch den Ehemann, sondern im Rahmen einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts zwischen den Eheleuten ausgeübt worden sei.	8
Daraufhin stellte der Beklagte erstmalig die Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1988 bis 1991 gesondert und einheitlich fest. Da für den Zeitraum 1987 bis 1991 weder Aufzeichnungen noch Belege vorlagen, aus denen sich eine Gewinnermittlung entwickeln ließ, schätzte der Beklagte die Gewinne entsprechend dem Vorgehen der Betriebsprüfung. Wegen der Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 11. Dezember 1996, insbesondere Tz. 8 bis 11, Bezug genommen.	9
Die Einsprüche gegen die Feststellungsbescheide wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 25. Februar 1998 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im wesentlichen aus:	10
Mitunternehmer im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sei, wer als zivilrechtlicher Gesellschafter einer Personengesellschaft oder eines wirtschaftlich dem Gesellschaftsverhältnis vergleichbaren Gemeinschaftsverhältnisses Unternehmerrisiko trage und Unternehmerinitiative entfalten könne. Beide Ehegatten hätten Mitunternehmerinitiative entfalten können und ein Mitunternehmerrisiko getragen.	11
Mit der Klage tragen die Kläger vor:	12
Der Beklagte behaupte zu Unrecht, dass zwischen ihnen in den Streitjahren eine GbR bestanden habe. Es habe sich allein um einen Betrieb des Klägers gehandelt. Zwischen ihnen habe es keinerlei gesellschaftsrechtliche Beziehung gegeben. Nur der Kläger habe sich um die Geldgeschäfte der Firma gekümmert. Er habe jeden Abend mit den Fahrern abgerechnet. Die Klägerin habe im Unternehmen des Klägers keinerlei Funktion oder Einflussmöglichkeit gehabt.	13
Wegen der weiteren Begründung wird auf den Schriftsatz vom 8. November 2001 sowie die darin enthaltenen Beweisangebote Bezug genommen.	14
Die Kläger beantragen,	15
die Gewinnfeststellungsbescheide 1988 bis 1991 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung aufzuheben; hilfsweise die Revision zuzulassen.	16
Der Beklagte beantragt,	17
die Klage abzuweisen.	18
	19

Der Bundesfinanzhof hat das im ersten Rechtsgang ergangenen Urteil des Senats vom 5.6.2002 mit Urteil vom 1.7.2003 aufgehoben und die Sache zurückverwiesen. Auf der einen Seite führt er aus, dass die vom Finanzgericht ermittelten Indizien für die Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht ausreichen, auf der anderen Seite gibt er dem Gericht auf, weitere Indizien, die gegen eine Mitunternehmerschaft sprechen, zu ermitteln.

Die Beteiligten haben übereinstimmend vorgetragen, dass weitere Indizien für oder gegen die Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht vorliegen. Insbesondere die vom Bundesfinanzhof erwähnten Vereinbarungen sind zwischen den Beteiligten nicht abgeschlossen worden. 20

Entscheidungsgründe: 21

Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet. 22

Die angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Kläger deshalb nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. 23

Der Beklagte hat zu Recht die Einkünfte der Kläger gesondert und einheitlich festgestellt (dazu siehe unter 1.). Die Höhe der festgestellten Einkünfte ist ebenfalls nicht zu beanstanden (hierzu unter 2.). Schließlich war der Beklagte auch nicht durch Treu und Glauben an dem Erlass der erstmaligen Feststellungsbescheide gehindert (hierzu unter 3.). 24

1. Gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb 1988 bis 1991 25

Nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a der Abgabenordnung 1977 - AO - werden die einkommensteuerpflichtigen Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. 26

Nach dieser Vorschrift sind insbesondere die Einkünfte einer Mitunternehmerschaft nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes - EStG - gesondert und einheitlich festzustellen. 27

Mitunternehmer im Sinne der vorgenannten Vorschrift ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist und darüber hinaus Mitunternehmerrisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfalten kann (vgl. grundlegend Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, Bundessteuerblatt - BStBl - II 1984, 751, 768). 28

Dabei sind die zwischen den Beteiligten bestehenden Rechtsbeziehungen bei der Beurteilung der Gesellschaftereigenschaft sowohl zivil- als auch steuerrechtlich nicht allein nach deren formalen Bezeichnungen zu würdigen, sondern nach den von ihnen gewollten Rechtswirkungen und der sich danach ergebenden zutreffenden rechtlichen Einordnung. Dies ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu beurteilen (BFH-Urteil vom 6. Dezember 1988 VIII R 362/83 BFHE 156, 93, BStBl II 1989, 705). Die Beteiligten müssen den Rechtsbindungswillen besitzen, das Unternehmen auf der Grundlage einer partnerschaftlichen Gleichordnung für gemeinsame Rechnung zu führen. 29

Die Kläger haben in den Streitjahren das Gewerbe in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts - GbR - ausgeübt. Eine GbR gemäß § 705 des Bürgerlichen Gesetzbuches - BGB - setzt nur voraus, dass sich mehrere Personen zur Erreichung eines 30

gemeinsamen Zweckes vertraglich zusammenschließen und sich gegenseitig verpflichten, diesen durch ihre Beiträge zu fördern. Eine nach außen nicht in Erscheinung tretende und nicht über Gesamthandsvermögen verfügende Innengesellschaft genügt. Dabei kann eine GbR durch schlüssiges Handeln zustande kommen, wenn sich ein entsprechender Verpflichtungswille feststellen lässt (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997 VIII R 32/90, BStBl II 1998, 480, 482 f.).

Die Kläger haben zumindest durch schlüssiges Handeln eine GbR begründet. Ihr gemeinsames Ziel war der Betrieb einer Teppichreinigung bzw. die Handelsvertretung mit Reinigungsmitteln. Zu diesem Ziel sollte jeder der beiden Kläger Entscheidendes beitragen, die Klägerin durch die Gewerbeanmeldung und das zur Verfügung Stellen des Kontos, der Kläger durch seine aktive Arbeit im Betrieb. Das Handeln beider Kläger war entsprechend abgestimmt und zeigt, dass sie auf einer partnerschaftlichen Gleichordnung tätig werden wollten. 31

Beide Kläger erfüllten auch die Tatbestandsmerkmale der Mitunternehmerinitiative und des Mitunternehmerrisikos. 32

Für den Kläger ist dies zwischen den Beteiligten unstreitig und bedarf auch aus Sicht des erkennenden Senats keiner weiteren Vertiefung. 33

Entgegen ihrer Auffassung hat jedoch auch die Klägerin Mitunternehmerinitiative entfaltet und Mitunternehmerrisiko getragen. Mitunternehmerinitiative bedeutet dabei vor allem Teilhabe an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen obliegen. Die Möglichkeit, Gesellschaftsrechte auszuüben, die den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten angenähert sind, die einem Kommanditisten nach dem Handelsgesetzbuch zustehen oder die den gesellschaftsrechtlichen Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen, reichen bereits aus. Mitunternehmerrisiko bedeutet gesellschaftsrechtliche oder eine dieser wirtschaftlich vergleichbaren Teilnahme am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens (BFH-Urteil vom 16. Dezember 1997 VIII R 32/90, a.a.O., Seite 484). 34

Die Mitunternehmerinitiative der Klägerin ergibt sich im Streitfall daraus, dass sie zivilrechtlich als Alleininhaberin des Unternehmens nach außen in Erscheinung getreten ist. Als zivilrechtliche Inhaberin hatte sie alle Entscheidungs- und Kontrollrechte. Ob sie diese tatsächlich ausgeübt hat, ist unbeachtlich. Zumindest hing es auch von ihrer Mitentscheidung ab, ob das Gewerbe weiter betrieben wurde. Da sie das Gewerbe angemeldet hatte, oblag es ihr auch, das Gewerbe wieder abzumelden. 35

Entgegen der Auffassung der Klägerin sieht der Senat es für die Bejahung der Mitunternehmerinitiative als ausreichend an, dass die Klägerin den Rahmen, in dem das Unternehmen betrieben werden sollte, zur Verfügung gestellt hat. Dies gilt zumindest im Streitfall, in dem die Klägerin ein erhebliches Mitunternehmerrisiko trug. Bei ausgeprägtem Risiko braucht die Initiative nicht sehr ausgeprägt zu sein. 36

Das Mitunternehmerrisiko der Klägerin ergibt sich bereits daraus, dass sie aus allen Geschäften zivilrechtlich verpflichtet war. Die Verträge sind, wie sich aus den Rechnungen einwandfrei ergibt, mit der Klägerin als zivilrechtliche Inhaberin des Gewerbes zustande gekommen. Darauf deutet nicht nur der Briefbogen, sondern auch die Unterschrift hin, wo jeweils maschinenschriftlich ausdrücklich auf die Klägerin als Inhaberin des Gewerbebetriebes hingewiesen wird. Bei Schlechtlieferungen oder in Schadensfällen war sie zivilrechtlichen Ersatzansprüchen der Vertragspartner ausgesetzt. Dies reicht nach 37

2. Höhe der Einkünfte	38
Die Höhe der vom Beklagten festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb begegnet keinen Bedenken. Die Kläger haben hiergegen keine substantiierten Einwendungen erhoben. Der Betriebsprüfer hat die Gewinne an Hand aller noch erreichbaren Belege geschätzt.	39
3. Treu und Glauben	40
Der Senat schließt sich insoweit der zurückverweisenden Entscheidung an, als eine Berufung auf Treu und Glauben bei Ehegatten ausscheidet, wenn auch nur einer von ihnen gegen die Erklärungsspflicht verstoßen und zu niedrige Einkünfte erklärt hat. Dies ist im Streitfall in bezug auf den Kläger, wie unter 2. ausgeführt, der Fall.	41
4. Der erkennende Senat war im Streitfall nicht auf Grund der Bindungswirkung der BFH-Entscheidung gehindert, auch ohne weitere Indizien das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu bejahen. Die zurückverweisende Entscheidung verstößt gegen die Denkgesetze. Sie verneint auf der einen Seite ausreichende Indizien für die Bejahung einer Mitunternehmerschaft, gibt dem Finanzgericht auf der anderen Seite aber auf, (lebensfremde) Indizien gegen das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu ermitteln. Der Senat versteht dies so, dass dem Bundesfinanzhof die ermittelten Indizien ausreichen, wenn keine gegen das Vorliegen der Mitunternehmerschaft sprechenden Indizien ermittelt werden können.	42
5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	43
Der Senat lässt die Revision zu, da der Umfang der Bindungswirkung der im ersten Rechtsgang ergangenen widersprüchlichen zurückverweisenden Entscheidung unklar ist.	44