
Datum: 14.10.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 6639/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1014.10K6639.03.00

Tenor:

Unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 14.11.2003 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 17.11.2003 werden für die Klägerin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./.. EUR (... DM) festgestellt. Die Einkünfte werden auf die Gesellschafter wie folgt verteilt:

...

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit die Klägerin nicht zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand:

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob infolge Wegfalls der personellen Verflechtung eine bis dahin bestehende Betriebsaufspaltung zum 31.12.1997 beendet und ein daraus resultierender Aufgabegewinn zu versteuern ist bzw. ob jemals eine Betriebsaufspaltung

2

vorgelegen hat. Die Klägerin ist Eigentümerin verschiedener Grundstücke. Sie wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 25. November 1990 gegründet. Gegenstand ist gemäß § 2 Abs. 1 des Vertrages die Vermietung und Verpachtung des privaten Grundbesitzes der Gesellschafter.

Die Beteiligungsquoten an der Klägerin haben sich im Laufe der Zeit wie folgt entwickelt: 3
25.11.90-27.03.92 27.03.92-14.06.95 14.06.95-heute

I. 35 % 20 % 20 % ... 35 % 39 % 29 % ... 12,5 % 17 % 17 % ... 12,5 % 17 % 17 % ... 5 % 7 % 17 % 4

Nach § 5 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages ist der Gesellschafter ... zur Geschäftsführung und Vertretung alleine berechtigt und verpflichtet. Nach Abs. 3 der vorgenannten Vorschrift werden alle den Gesellschaftern durch Gesetz oder Vertrag zugewiesenen Entscheidungen durch Gesellschaftsbeschlüsse mit 2/3 Mehrheit getroffen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag Bezug genommen. Am 13. September 1992 schloss die Klägerin mit der Autohaus ... einen Mietvertrag für gewerbliche Räume ab. Die ... betreibt als Vertragshändler eines japanischen Autoherstellers in den Mieträumen einen Autohandel mit Autowerkstatt. 5

Die Beteiligungsverhältnisse an der Autohaus ... haben sich in den Jahren wie folgt entwickelt: 6

Gründung bis 30.06.1988 01.07.1988-22.12.1997 ... 75 % 75 % ... 25 % ... 12,5 % ... 12,5 % 7

Die Klägerin hatte das Grundstück für Zwecke der ... bebaut. Es wird von der ... zu 63 v. H. genutzt, im Übrigen ist es fremdvermietet. 8

Die GmbH zahlte nach Auffassung des Beklagten, die von der Klägerin nicht angegriffen wird, an die Klägerin eine überhöhte Pacht. Der Beklagte sah deshalb einen Teil der Pachtzahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen an, erhöhte den laufenden Verlust der Klägerin und erfasste den überhöhten Teil bei ihr als Sonderbetriebseinnahmen der Gesellschafter, die sowohl an der GmbH als auch an der Klägerin beteiligt waren. 9

Mit Geschäftsanteilsübertragungsvertrag vom 22. Dezember 1997 übertrug ... seine Anteile auf die Söhne ..., die danach zu jeweils 50 % an der GmbH beteiligt sind. Bis zu diesem Zeitpunkt war als alleiniger Geschäftsführer der GmbH der Gesellschafter ... bestellt. Dieser war nach § 8 Abs. 2 des GmbH-Gesellschaftsvertrages auch dann alleinvertretungsberechtigt, wenn weitere Geschäftsführer bestellt werden sollten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den GmbH-Gesellschaftsvertrag nebst dem Geschäftsanteil des Übertragungsvertrages Bezug genommen. 10

Wegen sachlicher und personeller Verflechtung der Klägerin und der GmbH lagen nach Auffassung des Beklagten die Voraussetzungen für die Annahme einer Betriebsaufspaltung vor. Das überwiegend an die GmbH vermietete Gebäude wurde als wesentliche Betriebsgrundlage angesehen. Mit der Übertragung der GmbH-Anteile im Dezember 1997 entfielen nach Auffassung des Beklagten aufgrund der Beendigung der personellen Verflechtung die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung. Den Aufgabegewinn ermittelte er wie folgt: 11

Er ging von dem von der Klägerin vorgelegten Wertgutachten des Diplomingenieurs ... aus, der einen Ertragswert von ... DM ermittelte. Diesen korrigierte der Beklagte, indem er die 12

Bewirtschaftungskosten anstatt mit 25 % vom Jahresrohertrag nur mit 17 % erfasste und die Restnutzungsdauer geringfügig veränderte. Im Übrigen folgte er der Ertragswertermittlung des Sachverständigen. Der gemeine Wert des Grundstücks wurde mit ... DM und der Aufgabegewinn entsprechend mit ... DM angesetzt. Wegen der Einzelheiten der Berechnung wird auf die Einspruchsentscheidung vom 19. Februar 2001 bezüglich der Ablehnung des Antrags auf Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids nach § 164 Abs. 2 AO Bezug genommen. Gegen den nach einer Betriebsprüfung geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften aus Gewerbebetrieb für 1997 vom 8. März 2002 legte die Klägerin mit Schreiben vom 27. März 2002 Einspruch ein. Während des Einspruchsverfahrens erging am 14.11.2003 ein geänderter Feststellungsbescheid, der zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens wurde.

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 17. November 2003 als unbegründet zurück. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. Mit der Klage trägt die Klägerin vor: Die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung hätten nie vorgelegen. An ihr seien fünf Personen vermögensmäßig unterschiedlich beteiligt. Da keine besonderen gesellschaftsvertraglichen Regelungen vorlägen, sei die jeweils erforderliche Mehrheit nach der Zahl der Gesellschafter zu berechnen. Eine Mehrheit von 2/3 erfordere bei einer fünfköpfigen Gesellschaft rechnerisch eine Mehrheit von 3,34 Stimmen. Somit müssten zur Durchführung von geschäftlichen Betätigungswillen zumindest immer vier Gesellschafter zustimmen. Da nie mehr als drei Gesellschafter der Betriebs-GmbH auch Gesellschafter bei ihr gewesen seien, bedeute dies, dass zumindest ein Nur-Besitzgesellschafter durch sein Vetorecht jede Entscheidung blockieren könne. Deshalb fehle es an der personellen Verflechtung. 13

Der Schluss des Beklagten aus § 5 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages, der besage, dass der Gesellschafter ... zur Geschäftsführung und Vertretung alleine berechtigt und verpflichtet sei, sei unzutreffend. Die notwendige 2/3-Mehrheit aus § 5 Abs. 3 des Vertrages beziehe sich auch auf die Geschäfte des täglichen Lebens, soweit sie das Mietverhältnis und die Verwaltung des Grundstücks beträfen. 14

Der Beklagte könne sich auch nicht auf das BFH-Urteil vom 01.07.2003 VIII R 24/01 (BStBl II 2003, 757) berufen. Der dort vom BFH entschiedene Sachverhalt sei grundlegend anders gewesen. Entscheidend sei, dass im Streitfall sie, die Klägerin, ein Gebäude auf ihr gehörenden Grund und Boden errichtet habe, das übereinstimmend zu 63 % dem gewerblichen Betrieb der GmbH diene. Im Übrigen werde es fremdvermietet. Für diese nicht unerheblichen 27 % könnten die Rechtsprechungsgrundsätze zur Betriebsaufspaltung wegen alleiniger Geschäftsführungsbefugnis eines Gesellschafters der Besitzgesellschaft nicht einfach übertragen werden. 15

Für den Fall, dass von einer Betriebsaufspaltung auszugehen sei, sei der gemeine Wert des Grundstücks nur mit ... DM festzustellen. Von dem von dem Sachverständigen ermittelten Wert sei ein Abschlag von 20 % vorzunehmen. Die Klägerin beantragt, 16

unter Änderung des angefochtenen Bescheides über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 1997 und Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung die Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung und ohne den Ansatz von Sonderbetriebseinnahmen bzw. eines Veräußerungsgewinns festzustellen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen. 19

Der Bevollmächtigte der Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich erklärt, dass außer der Frage der Einkunftsart und des Aufgabegewinns keine weiteren Punkte streitig seien und der laufende Verlust so angesetzt werden könne, wie er in dem angefochtenen Bescheid festgestellt worden sei. 20

Entscheidungsgründe: 21

Die zulässige Anfechtungsklage ist begründet. 22

Der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -. Der Beklagte hat zu Unrecht das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung und deren Wegfall durch den Geschäftsanteilsübertragungsvertrag vom 22. Dezember 1997 bejaht. 23

Der erkennende Senat geht im Streitfall davon aus, dass Klägerin die Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist und nicht die einzelnen Gesellschafter (vgl. hierzu Bundesfinanzhof - BFH - Urteil vom 29.6.2004 IX R 39/03, BFH/NV 2004, 1371 m.w.N.). 24

Eine Beiladung der Gesellschafter kommt im Streitfall nicht in Betracht. Zwar sind gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO Gesellschafter einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts persönlich klagebefugt, soweit es sich um eine Frage handelt, die einen Beteiligten persönlich angeht. Dies wird regelmäßig bei dem Ansatz eines Veräußerungsgewinns angenommen. Im Streitfall besteht jedoch die Besonderheit, dass nicht die Ermittlung eines Veräußerungsgewinns bezogen auf einen Gesellschafter streitig ist, sondern die vorrangige Frage, ob die Klägerin überhaupt Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder nur solche aus Vermietung und Verpachtung, bei denen ein Aufgabegewinn nicht anfallen kann, erzielt hat. Im Hinblick auf die vorrangige Frage, welcher Einkunftsart die von der Klägerin erzielten Einkünfte unterliegen, ist jedoch nur die Klägerin in Prozesstandschaft für ihre Gesellschafter klagebefugt. 25

Die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung lagen zu keinem Zeitpunkt vor. 26

Zwar lag eine sachliche Verflechtung vor, was weder streitig noch zweifelhaft ist. Denn die Klägerin vermietete mit dem Grundstück und dem für Zwecke des Autohauses errichteten Gebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage an die GmbH. 27

Es fehlte jedoch an einer personellen Verflechtung zwischen der Klägerin und der GmbH. Eine personelle Verflechtung besteht, wenn sichergestellt ist, dass die hinter dem Besitz - und dem Betriebsunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Das ist dann der Fall, wenn die Personen, die das Besitzunternehmen tatsächlich beherrschen, in der Lage sind, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchzusetzen. An die Bejahung der personellen Verflechtung sind strenge Anforderungen zu stellen, da das gesetzlich nicht geregelte Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung zu einer Abweichung von dem gesetzlich geregelten Normalfall führt (vgl. Finanzgericht Münster, Urteil vom 12.12.2002 5 K 2831/99 F, Entscheidungen der Finanzgerichte 2003, 528). 28

Eine personelle Verflechtung liegt nicht vor, wenn an der Betriebsgesellschaft nicht alle Gesellschafter der Besitzpersonengesellschaft beteiligt sind und zur Beschlussfassung in der Besitzpersonengesellschaft die Zustimmung auch sog. "Nur-Besitzgesellschafter" erforderlich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 11.5.1999 VIII R 72/96, BFHE 188, 397, Bundessteuerblatt -BStBl- II 2002, 722, FG Münster, a.a.O., S. 529 m.w.N.). So ist es im Streitfall. An der Betriebsgesellschaft waren nie mehr als drei sog. Doppelgesellschafter 29

beteiligt, Beschlüsse bei der Klägerin bedürfen jedoch der Zustimmung von mindestens vier Gesellschaftern.

Der Hinweis des Beklagten auf das BFH-Urteil vom 1.7.2003 VIII R 24/01 (BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757; ebenso FG Münster, a.a.O.) führt nicht zu einer Bejahung der personellen Verflechtung. 30

Der erkennende Senat geht davon aus, dass das vorgenannte BFH-Urteil einen Sonderfall betrifft, da dort den Doppelgesellschaftern von den Nur-Besitzgesellschaftern Generalvollmachten zur Vertretung in allen privaten und behördlichen Angelegenheiten unter Befreiung von den Beschränkungen des § 181 BGB erteilt worden waren. Damit konnten die Doppelgesellschafter die Nur-Besitzgesellschafter auch in der Gesellschafterversammlung der Personengesellschaft vertreten und sogar über deren Anteil verfügen. 31

Sollte das BFH-Urteil jedoch dahingehend zu verstehen sein, dass in jedem Fall, in dem einem Doppelgesellschafter die Geschäfts- und Vertretungsbefugnis für die Personengesellschaft übertragen wird, dieser die Personengesellschaft beherrscht, könnte der erkennende Senat dieser Ausuferung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung nicht folgen. Auch nach Bestellung eines Geschäftsführers können die Gesellschafter diesen über Beschlüsse in der Gesellschafterversammlung anweisen (vgl. Bundesgerichtshof, Urteil vom 24.2.2003 II ZR 385/99, Der Betrieb 2003, 875). Handelt der Geschäftsführer nicht dementsprechend, begeht er eine Pflichtverletzung, die zu seiner Abberufung führen kann. Deshalb müssen zur Übertragung der Geschäftsführungs- und Vertretungsbefugnis weitere (im Streitfall fehlende) Indizien hinzutreten, um eine Beherrschung der Personengesellschaft durch den Geschäftsführer annehmen zu können. 32

Da zwischen den Beteiligten unstreitig ist, dass die Pachtzahlungen zum Teil als verdeckte Gewinnausschüttungen zu behandeln sind, ist der Verlust der Klägerin höher als in der Feststellungserklärung ermittelt festzustellen. Die verdeckte Gewinnausschüttung ist unmittelbar bei den betroffenen Gesellschaftern anzusetzen, eine Feststellung scheidet aus. Bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts mit Überschusseinkünften gibt es keine Sondereinnahmen. 33

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO, §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung -ZPO-. Der Senat geht trotz der Änderung des § 708 Nr. 10 ZPO durch das Erste Gesetz zur Modernisierung der Justiz vom 24.8.2004 davon aus, dass die Vollstreckbarkeit von Urteilen der Finanzgerichte wie bisher entsprechend derjenigen von Urteilen der Oberlandesgerichte geregelt werden sollte. Die Neuformulierung der Vorschrift schießt deshalb über die vom Gesetzgeber erstrebte Gleichbehandlung von landgerichtlichen und oberlandesgerichtlichen Berufungsurteilen hinaus und ist entsprechend einschränkend auszulegen. 34

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zu. Dem Bundesfinanzhof soll Gelegenheit gegeben werden, sein Urteil vom 1.7.2004 VIII R 24/01 zu überdenken und dessen Reichweite zu präzisieren. 35