
Datum: 31.01.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 4095/03
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0131.12K4095.03.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Kläger.

Die Kosten der Beigeldanenen tragen diese selbst.

Tatbestand

- 1
- 2 Gesellschaft der Klägerin zu 2 (im folgenden KG) waren im Streitjahr 1980 der beigeladene, mittlerweile verstorbene C. (im folgenden C.) als Komplementär mit einer Einlage von ... DM sowie Q. (Kläger zu 1, im folgenden Q.) als Kommanditist mit einer Einlage von ... DM.
- 3 Gegenstand des Unternehmens der KG war der An- und Verkauf von ... und deren Vermittlung, die ... und ..., die .., ... und ... von ... sowie der Erwerb Die KG erzielte Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG.
- 4 Neben der KG gab es eine im Jahre 000 gegründete und aus den beiden Gesellschaftern C. (Anteil 75 %) und Q. (Anteil 25 %) bestehende ...gesellschaft D.. Deren Gegenstand war ausweislich des Gesellschaftsvertrags vom 00.00.0000 der gemeinsame Erwerb von ... und deren gemeinsame Nutzung für gemeinsame Rechnung. Für diese in der Form der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) geführte Gesellschaft wurden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt.
- 5 Nach einer Betriebsprüfung für die Streitjahre 1976 bis 1981 (abgeschlossen mit Bericht vom 00.00.0000) erließ der Beklagte (das Finanzamt –FA-) unter anderem den hier angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid für 1980 vom 00.00.0000. Der dagegen erhobene Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 zurück gewiesen. Auf die Gründe wird Bezug genommen.

Im anschließenden Klageverfahren, welches sich gegen eine Vielzahl von Steuerbescheiden richtete (Gewinnfeststellung 1976 bis 1981 sowie Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 01.01.1977 bis 1981 unter ...; Gewinnfeststellung 1982 bis 1995, Umsatzsteuer 1976 bis 1986, Gewerbesteuermessbescheide 1976 bis 1980, 1982, 1984 bis 1995, gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.1990, 1991, 1993 bis 1995 und Einheitswert des Betriebsvermögens auf den 01.01.1982 bis 1996 unter ...), hat der erkennende Senat mit Trennungsbeschluss vom 00.00.0000 aus dem Verfahren ... die Gewinnfeststellung für 1980 abgetrennt. Im übrigen wurde die Klage mit Urteil des Senats vom 00.00.0000 abgewiesen. Diese Entscheidung -auf die wegen weiterer Einzelheiten Bezug genommen wird- ist rechtskräftig, nachdem der Bundesfinanzhof Beschwerden wegen Nichtzulassung der Revision mit Beschlüssen vom 00.00.0000 (Az. ... und ...) als unzulässig verworfen hat. Bezug genommen wird gleichfalls auf den Beschluss des erkennenden Senats vom 00.00.0000 – ... betreffend die Aussetzung der Vollziehung des Gewinnfeststellungsbescheids der KG für das Streitjahr 1980.	6
In jenen Verfahren sowie im vorliegenden, allein das Streitjahr 1980 betreffenden Klageverfahren waren bzw. sind noch die folgenden Punkte streitig:	7
1. Anerkennung eines Treuhandverhältnisses zwischen der H. KG und der GbR D. ; 2. Betriebsausgabenabzug aus Rechnungen des Subunternehmers F..	8
Dem liegen folgende Sachverhalte zugrunde:	9
<u>Zu 1. Treuhandverhältnis:</u>	10
Die KG hatte im ... diverse Grundstücke im Raum L. zum Kaufpreis von insgesamt ... DM unter Zuhilfenahme eines Kredits von ... DM erworben (... bebaute Grundstücke, insgesamt ... Häuser mit ... Wohnungen und ... Gewerbeeinheiten) und anschließend in Form der Vermietung und Verpachtung genutzt. Der Verkehrswert der Grundstücke betrug (schon) zu diesem Zeitpunkt rund ... DM.	11
Ende ... zeigte eine andere Grundbesitzgesellschaft (I., I. GmbH & Co. KG) Interesse an dem Ankauf dieser Grundstücke zum Preise von ... DM.	12
Zur "Vorbereitung" dieser Transaktion (S. 3 der Antragsschrift vom 00.00.0000 zu ...) übertrug die KG mit not. beurkundetem Vertrag vom 00.00.0000 das zivilrechtliche Eigentum an dem Grundbesitz auf die GbR D. gegen Übernahme der im Zusammenhang mit der Anschaffung stehenden Verbindlichkeiten. Um "Grunderwerbsteuer zu vermeiden" (S. 3 der Antragsschrift vom 00.00.0000 zu ...) veräußerten die Gesellschafter der GbR ihre Gesellschaftsanteile sodann im Januar 0000 zum Verkaufspreis von insgesamt ... DM an die I. und einen Wirtschaftsprüfer. In der Folgezeit wurden die Grundstücke weiterhin durch Vermietung und Verpachtung genutzt. Den Gewinn von rund ... DM versteuerten weder die KG noch die Gesellschafter unter Hinweis auf einen Treuhandvertrag vom 00.00.0000, wonach die KG von Anfang an lediglich als Treuhänderin für die GbR in den Erwerb und die Vermietung und Verwaltung der Grundstücke eingeschaltet gewesen sei. Da die GbR-Anteile sich im Privatvermögen der Gesellschafter befunden hätten, sei der Veräußerungsgewinn nicht steuerpflichtig.	13
Der Beklagte (Finanzamt –FA-) erkannte das Treuhandverhältnis steuerlich nicht an sondern ging davon aus, dass die Grundstücke im Jahre 0000 Betriebsvermögen der KG geworden waren und Ende des Jahres 0000 mit der Übertragung des Eigentums auf die GbR aus dem	14

Betriebsvermögen entnommen wurden. Da der Verkehrswert zu diesem Zeitpunkt bereits dem (späteren) Veräußerungspreis entsprochen habe, sei der Gewinn der KG im Veranlagungszeitraum 0000 um ... DM zu erhöhen.

In den Urteilen vom 00.00.0000 – ... und ... hat der erkennende Senat die Auffassung des FA 15 bestätigt und die Grundstücke dem Betriebsvermögen der KG zugerechnet, ebenso die im Zusammenhang mit der Anschaffung der Grundstücke aufgenommen Darlehen und die im Zusammenhang mit der Verwaltung angeschafften Geschäftsausstattungen. Die bis dahin in den Bilanzen der KG ausgewiesenen Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber der GbR D. entfielen mit der Folge, dass die Mieteinnahmen und die Ausgaben im Rahmen der einheitlich und gesondert festzustellenden Gewinne der KG für die Jahre 1977 bis 1979 erfasst wurden. Insgesamt verminderte sich der festzustellende Gewinn für 0000 um ... DM, für 0000 um ... DM und für 0000 um ... DM.

Gegenüber der GbR D. sind nach Abschluss der Betriebsprüfung für den Zeitraum 1977 bis 16 zum Gesellschafterwechsel im Jahre 0000 negative Feststellungsbescheide ergangen, die bestandskräftig geworden sind.

In dem das Streitjahr 1980 betreffenden Aussetzungsverfahren ... haben die Kläger 17 vorgetragen, der Übergang des zivilrechtlichen Eigentums an den Grundstücken von der KG auf die GbR D. sei ausweislich des Übertragungsvertrages ausdrücklich und nur in Abwicklung und zur Beendigung des Treuhandvertrages vom 00.00.0000 erfolgt. Es könne daher nicht von einer Entnahme der Grundstücke aus dem Betriebsvermögen der KG ausgegangen werden. Dazu fehle es an einem konkret gefassten Willensentschluss mit der Absicht der Aufdeckung stiller Reserven. Der Wille der Gesellschafter sei nicht auf eine Überführung von Betriebsvermögen in das Privatvermögen gegangen, sondern ausschließlich auf Erfüllung des Anspruchs des Treugebers (GbR) gegenüber dem Treuhänder (KG) auf Übertragung der zuvor auftragsgemäß in Treuhandschaft erworbenen Grundstücke. Die Steuerneutralität sei unbedingte Voraussetzung für diese Übertragung gewesen.

Die Gesellschafter der GbR hätten ursprünglich die Grundstücke zum Zwecke der 18 langfristigen Nutzung und Alterssicherung erworben und nur für die Verwaltung des umfangreichen Wohnungsbestandes den Geschäftsbetrieb der KG genutzt, weil die GbR nicht über den dafür notwendigen Geschäftsbetrieb verfügt habe. Für die Altersabsicherung der Gesellschafter wäre es letztlich unerheblich gewesen, ob sich die Grundstücke im Besitz der KG oder der GbR befunden haben. Deshalb sei es nie vorgesehen gewesen, den Grundbesitz auf die GbR zu übertragen, solange die KG existierte. Kein wirtschaftlich und steuerlich vernünftig denkender Mensch hätte einen derart hohen Entnahmegewinn ausgelöst, ohne einen solchen Gewinn am Markt zu realisieren. Da vor dem Abschluss der Kaufverträge betreffend die Veräußerung der GbR-Anteile durch die Gesellschafter im Januar 0000 nicht festgestanden habe, dass den Gesellschaftern entsprechende Geldbeträge zufließen würden, hätten sie niemals den Willen gehabt, den Steuertatbestand der Entnahme auszulösen.

Eine Gewinnrealisierung im Jahre 0000 scheitere auch daran, dass der seinerzeit geltende 19 sog. Mitunternehmererlass die Überführung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens in ein anderes Betriebsvermögen ohne Gewinnrealisierung zugelassen habe, wenn und soweit die Mitunternehmer in beiden Gesellschaften identisch waren. Diese Voraussetzungen träfen im Streitfall zu, wenn man die GbR als gewerbliche Grundstückshändlerin einstufe. Danach könne die Gewinnrealisierung, wenn überhaupt, erst im Jahre 0000 mit der Veräußerung der GbR-Anteile angenommen werden. Das FA unterstelle einen Sachverhalt für das Jahr 0000,

der sich in Wahrheit erst im Jahre 0000 realisiert habe. Im übrigen gehe das FA aber zutreffend davon aus, dass die GbR keinen Gewerbebetrieb unterhalten habe.

Mit Schriftsatz vom 00.00.0000 halten die Kläger daran fest, dass mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums an den Grundstücken auf die GbR D. in dem Vertrag vom 00.00.0000 keine gewinnrealisierende Entnahme verbunden gewesen, die Gewinnverwirklichung vielmehr erst im Jahre 0000 mit der Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der GbR D. durch die Gesellschafter auf die fremden Erwerber eingetreten sei. Neben dem Argument, dass kein Entnahmewille vorgelegen habe, tragen sie ergänzend vor, die Grundstücke seien auch deshalb nicht schon im Jahre 0000 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, weil es sich bei der KG und der GbR D. um personenidentische Gesellschaften mit identischem Geschäftsbetrieb gehandelt habe und beide Gesellschaften steuerlich als ein einheitlicher Gewerbebetrieb mit dem Zweck des gewerblichen Grundstückshandels zu qualifizieren seien. Somit seien die Grundstücke auch nach der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums von der KG auf die GbR Betriebsvermögen eines einheitlichen gewerblichen Grundstückshandels geblieben. Die Grundstücke hätten das Betriebsvermögen erst im Jahre 0000 mit der Veräußerung der GbR-Anteile an die fremden Erwerber verlassen.

Schließlich sei noch folgendes zu beachten: Das FA habe den ermittelten Entnahmegewinn nicht nach dem Gewinnverteilungsschlüssel von 75 % für C. und 25 % für Q. verteilt, sondern den Teilwert nach den jeweils zugeflossenen Zahlungen aufgeteilt. Der Gesellschafter Q. habe erst durch den Betriebsprüfungsbericht davon Kenntnis erhalten, dass der C. eine über seine Beteiligungsquote hinausgehende Zahlung von den Erwerbern der GbR-Anteile erhalten hatte. Q. habe daraufhin von C. eine Ausgleichszahlung von ... DM verlangt und diese durch Urteil des OLG L. vom 00.00.0000 (Az. ...) zugesprochen erhalten. Dementsprechend habe C. an Q. am 00.00.0000 den Betrag von ... DM gezahlt.

Dieser Betrag sei als nachträglicher Veräußerungsgewinn des Q. und als nachträgliche Minderung des Veräußerungsgewinns des C. zu qualifizieren. Diese Folge stelle sich allerdings nicht im Streitjahr 0000 ein, sondern -wie oben ausgeführt- im Jahre 0000.

Hierzu führt Q. ergänzend aus, da er zum 00.00.0000 aus allen Gesellschaften der sog. C.-Gruppe ausgeschieden sei, müssten auf den sich für das Jahr 0000 ergebenden Gewinn die Vorschriften der §§ 16, 34 EStG Anwendung finden. Mit der Berichtigung der Jahre 0000 und 0000 lebe überdies das Wahlrecht zwischen dem § 6 b EStG und den §§ 16, 34 EStG neu auf. Da bisher von § 6 b EStG Gebrauch gemacht worden sei, und stattdessen jetzt der Antrag auf Anwendung der §§ 16, 34 EStG gestellt werde, seien die Jahre ab 0000 zu berichtigen, so dass sich in den Folgejahren Steuererstattungen ergäben, die ausreichend seien, die Steuern auf den Veräußerungsgewinn auszugleichen.

Zu 2: Betriebsausgabenabzug aus den Rechnungen des F.:

Für das Streitjahr 0000 hatte die KG Vorsteuern aus Rechnungen des F. in Höhe von ... DM abgezogen und einen Aufwand in Höhe von ... DM als Betriebsausgaben verbucht. Mit den Rechnungen war wöchentlich bzw. vierzehntäglich jeweils über ausgeführte ...- und ...arbeiten auf der ... abgerechnet worden. Die Rechnungsbeträge wurden in bar oder mit Barscheck ohne Sicherheitseinbehalt beglichen. Empfänger war nach den vorliegenden Quittungen überwiegend ein W. bzw. verschiedentlich ein E.. Soweit einzelne Quittungen den Namenszug des F. aufweisen, weichen sie im Schriftbild von einander ab. Ein Vergleich mit den aus den Steuerakten des (...)F. erkennbaren Unterschriften ergibt keine Übereinstimmung. Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Kopien aus dem Rechnungswerk

der Klägerin Bezug genommen (BP-Handakte Bd. V sowie FG-Akte zu Az. ..., Bd. 2).

Nach Feststellungen Steuerfahndungsstelle L. war zwar im Jahre 0000 sowohl bei der Stadt L. als auch bei der Handwerkskammer L. unter dem Namen des F. ein Gewerbe (... und ..., nur ...) angemeldet worden. Mit den Geschäftspapieren dieser Firma war aber sowohl im Raum J. als auch im Raum L. und N. sowie in ... M. gearbeitet worden, wobei der F. nur vereinzelt anhand von Lichtbildern von den Auftraggebern identifiziert werden konnte. Überwiegend waren die Geschäfte von anderen ... abgewickelt worden. F. hatte seine Rechnungsbögen und Quittungen mit einer Blanko-Unterschrift einer nicht mehr feststellbaren Anzahl von ... zur Verfügung gestellt, die damit als Subunternehmer auftraten. Über die auf den Namen des F. lautenden Bankkonten verfügte dieser nicht selbst. Zum Teil hatte ein gewisser O. sich der Firmenbezeichnung und Papiere des F. bedient. Zum Teil hatte ein P. unter dem Namen des F. Arbeitnehmer verliehen. 26

Das FA versagte den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG und rechnete unter Bezugnahme auf § 160 AO die Bruttorechnungsbeträge von insgesamt ... DM außerhalb der Bilanz dem Gewinn der KG hinzu. Es müsse davon ausgegangen werden, dass die der KG gegenüber abgerechneten Leistungen nicht von dem F. erbracht worden seien. Es sei keine einzige Quittung von F. selbst unterzeichnet. Eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung desjenigen, der tatsächlich die Bauleistungen erbracht bzw. die Rechnungsbeträge erhalten hat, sei nicht möglich. Überdies sei entgegen dem Wortlaut der Rechnungen tatsächlich nicht nach ..., sondern nach Arbeitsstunden abgerechnet worden. Dies ergebe sich aus den, den Rechnungen zum Teil beiliegenden Stundenzettel, wonach Stundenlöhne von ... DM bzw. ... DM zugrunde gelegt worden waren. 27

Die Kläger tragen vor, der F. habe wie vereinbart ...- und ...arbeiten durchgeführt. Der Umstand, dass diese Arbeiten nach geleisteten Arbeitsstunden abgerechnet wurden, ändere an der steuerlichen Beurteilung nichts. Dass Werkleistungen tatsächlich erbracht wurden, könne der Oberbauleiter der KG, Herr Dipl. Ing. K. bestätigen. 28

Man habe auch alles erforderliche getan, um sich von der Unternehmereigenschaft des F. zu überzeugen. Der Gesellschafter C. habe nach seiner Erinnerung sogar telefonisch bei der Handwerkskammer nachgefragt, ob eine Firma F. dort registriert sei. Mehr könne nicht verlangt werden. Durch die Gewerbeanmeldung und Eintragung bei der Handwerkskammer sei ein Rechtsschein erzeugt worden, der dem Ausschluss des Vorsteuerabzugs entgegen stehe. 29

Zwar seien die Rechnungsbeträge in den meisten Fällen von jenem W. entgegen genommen worden und die Quittungen trügen Unterschriften, die von denen des F. abwichen. Jedoch müssten Rechnungen nach der Rechtsprechung des BFH nicht höchstpersönlich von dem bezeichneten Aussteller erstellt werden. Vielmehr sei auch die Abfassung durch einen Vertreter oder sonstige Hilfspersonen zulässig (BFH in BStBl II 1982, 315 und 1983, 525). Dabei könne der Vertreter auch mit dem Namen des Vertretenen unterzeichnen, ohne das Vertretungsverhältnis offen zu legen. Habe nämlich der unter falschem Namen handelnde Vertretungsmacht, dann werde der Namensträger berechtigt und verpflichtet. 30

Dem Benennungsverlangen des FA im Sinne des § 160 AO sei genüge getan, weil der Empfänger der Leistungen mit dem richtigen Namen und der zutreffenden Adresse bezeichnet sei. Ferner sei die Anwendung des § 160 AO fehlerhaft, wenn es dem Steuerpflichtigen nicht gelinge, den wahren Namen des Empfängers festzustellen, er vielmehr selbst Opfer einer nicht durchschaubaren Täuschung geworden sei und sich ihm keine Zweifel hinsichtlich des Geschäftspartners aufdrängen mussten. 31

Die Kläger beantragen,	32
den angefochtenen Bescheid vom 00.00.0000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 33 00.00.0000 abzuändern und den einheitlich und gesondert festgestellten Gewinn der Klägerin zu 2. für 1980 um ... DM herabzusetzen sowie die außerbilanzielle Hinzurechnung von ... DM rückgängig zu machen.	
Der Beklagte beantragt,	34
die Klage abzuweisen.	35
Der Senat hat Beweis erhoben über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen der Klägerin mit dem F. durch Vernehmung von Herrn Dipl. Ing. K. als Zeugen. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung vom 00.00.0000 Bezug genommen, gleichfalls auf das Urteil des Senats vom heutigen Tage zu dem Aktenzeichen ... wegen des Vorsteuerabzugs aus den Rechnungen den F..	36
<u>Entscheidungsgründe</u>	37
Die Klage ist unbegründet. Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 1980 ist rechtmäßig und nicht zu beanstanden.	38
<u>Zu 1: Treuhandverhältnis</u>	39
a) Das Treuhandverhältnis zwischen der KG und der GbR D. ist steuerlich nicht anzuerkennen. Zur Begründung im Einzelnen wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf das zwischen den Beteiligten ergangene Urteil des erkennenden Senats vom 00.00.0000 – ... Bezug genommen.	40
b) Danach waren die streitgegenständlichen Grundstücke mit deren Erwerb im Jahre 0000 Betriebsvermögen der KG geworden und mit der Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums auf die GbR D. im Dezember 0000 aus dem Betriebsvermögen ausgeschieden, so dass der Beklagte zu Recht den Gewinn der KG für das Streitjahr 1980 um ... DM erhöht hat. Entgegen der Auffassung der Kläger war ein Entnahmewille hierzu nicht erforderlich, weil sich das Ausscheiden der Grundstücke aus dem Betriebsvermögen der KG durch die Änderung der personellen Rechtszuständigkeit vollzogen hat.	41
c) Die Grundstücke sind nicht Betriebsvermögen eines einheitlichen, die KG und die GbR D. umfassenden Gewerbebetriebs geblieben.	42
Die Besteuerung knüpft an die gesellschaftsrechtlich vorgegebene Rechtsform an. Jede Personengesellschaft ist für sich ein selbständiges Steuerrechtssubjekt, als sie in der Einheit ihrer Gesellschafter Merkmale eines Besteuerungstatbestandes verwirklicht, welche den Gesellschaftern für deren Besteuerung zuzurechnen sind. Solche Merkmale sind insbesondere die Verwirklichung oder Nichtverwirklichung des Tatbestands einer bestimmten Einkunftsart. Für gesellschafteridentische vermögensverwaltende Personengesellschaften hat der BFH zwar eine Zusammenfassung zu einem einheitlichen Steuerrechtssubjekt zugelassen (BFH-Urteil vom 07.03.1996 IV R 2/92, BStBl II 1996, 369). Im Streitfall handelt es sich jedoch um eine gewerblich tätige Personenhandelsgesellschaft (KG) einerseits und um eine zum Zwecke der Vermögensverwaltung gegründete GbR andererseits. Für diese Konstellation hat das Steuerrecht die gesellschaftsrechtlich vorgegebene Rechtsform zu akzeptieren (BFH in BStBl II 1996, 369 m.w.N.).	43

Die GbR D. ist nicht gewerblich tätig geworden. Sie hat die Grundstücke nicht veräußert. Veräußert wurden lediglich die GbR-Anteile durch die Gesellschafter. Die Grundstücke sind auch nach dem Wechsel der Gesellschafter im Vermögen der GbR geblieben und durch Vermietung und Verpachtung genutzt worden. Die Veräußerung der GbR-Anteile durch die Gesellschafter führt auf der Ebene der Gesellschaft nicht zu einem gewerblichen Grundstückshandel (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.1996 IV R 76/92, BFH/NV 1996, 678).

Der von den Klägern herangezogene Mitunternehmererlass, der eine Übertragung von Wirtschaftsgütern zu Buchwerten zulässt, wenn sie aus dem Betriebsvermögen der Personengesellschaft in das Betriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter überführt werden, greift nicht ein. Denn die Grundstücke sind in das Gesamthandsvermögen der nicht gewerblich tätigen GbR D., und damit nicht in ein Betriebsvermögen gelangt. 45

Dabei kann dahin stehen, ob die Gesellschafter C. und Q. (jeder für sich) im Zusammenhang mit der Veräußerung ihrer Anteile an der GbR D. im Jahre 0000 möglicherweise einen gewerblichen Grundstückshandel begründet haben, weil ihnen über ihren Gesellschaftsanteil die Vielzahl der im Gesamthandsvermögen der GbR befindlichen Grundstücke nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO anteilig zuzurechnen ist (zur Einbeziehung von GbR-Anteilen als "Objekte" im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels vgl. BFH-Urteil vom 28.11.2002 III R 1/01, BStBl II 2003, 250). Denn für die Qualifizierung der Einkünfte der GbR als Gesamthandsgemeinschaft sind mögliche gewerbliche Betätigungen ihrer Gesellschafter –wie bereits ausgeführt– nicht von Belang (vgl. BFH-Urteil vom 25.06.1996 IV R 76/92, BFH/NV 1996, 678). 46

Selbst wenn die GbR-Gesellschafter C. und Q. (jeder für sich) mit der Veräußerung ihres GbR-Anteils im Jahre 0000 gewerbliche Einkünfte (aus einem gewerblichen Grundstückshandel) erzielt haben sollten, dann könnten die GbR-Anteile zwar im Rahmen der jeweils begründeten Einzelunternehmen Betriebsvermögen eines jeden Gesellschafters geworden sein (sog. Zebragesellschaft durch betriebliche Beteiligungen an einer vermögensverwaltenden Gesellschaft). Denn die Gesellschafterbeteiligung ist steuerrechtlich kein einheitliches Wirtschaftsgut, sondern sie repräsentiert den ideellen Anteil eines jeden Gesellschafters an jedem einzelnen im Gesamthandsvermögen befindlichen Wirtschaftsgut, so dass wären auch die Grundstücke anteilig Betriebsvermögen eines jeden Gesellschafters geworden sein könnten. 47

Aber auch dieser Umstand führt nicht zu der von den Klägern gewünschten Rechtsfolge. Denn die Grundstücke wären dann im Zeitpunkt des Übergangs des zivilrechtlichen Eigentums von der KG auf die GbR im Dezember 0000 mit dem Teilwert in das Betriebsvermögen der Gesellschafter einzulegen (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 EStG). Da der Teilwert zu diesem Zeitpunkt bereits dem Veräußerungspreis entsprach, wäre eine Besteuerung der stillen Reserven nicht gewährleistet und der Mitunternehmererlass demzufolge nicht einschlägig. 48

Hinzu kommt, dass über die Frage, ob ein Gesellschafter mit der Veräußerung seines Gesellschaftsanteils an einer vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft bürgerlichen Rechts im Rahmen eines gewerblichen Grundstückshandels tätig geworden ist, nur das Wohnsitzfinanzamt verbindlich entscheiden kann (Entscheidung des Großen Senats des BFH GrS 2/02 vom 11.04.2005, BStBl II 2005, 679). Im Streitfall liegt eine entsprechende für das Jahr 0000 zu treffende verbindliche Entscheidung der Wohnsitzfinanzämter nicht vor und ist auch nicht zu erwarten, nachdem die negativen Feststellungsbescheide der GbR D. für den Zeitraum bis zum Gesellschafterwechsel im Jahre 0000 bestandskräftig geworden sind. Eine Entscheidung über die Einkünftequalifikation eines Gesellschafters durch das 49

Wohnsitzfinanzamt setzt voraus, dass überhaupt Einkünfte gesondert und einheitlich festgestellt worden sind, woran es vorliegend fehlt.

d) Der Einwand der Kläger, für das Streitjahr 1980 sei die Verteilung des Gewinns zwischen den Gesellschaftern C. und Q. zu ändern, weil im Jahre 0000 Ausgleichszahlungen zwischen den Gesellschaftern geflossen sind, kann nicht mehr berücksichtigt werden. Der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 1980 ist insoweit bestandskräftig. 50

Der Feststellungsbescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung von gewerblichen Einkünften im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO ist eine Zusammenfassung von mehreren selbständigen Feststellungen, die jede für sich in Bestandskraft erwachsen, wenn sie nicht angefochten werden (vgl. Tipke/Kruse, Kommentar zur AO und FGO, § 180 AO Tz. 11 m.w.N.). Insbesondere ist die Zurechnung und Verteilung des Gesamtgewinns der Gesellschaft auf die einzelnen Gesellschafter gegenüber der Feststellung des Gesamtgewinns ein selbständiger Regelungsgegenstand, der selbständig angefochten werden muss (vgl. BFH-Urteile vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544 und vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194). 51

Im Streitfall ist von Anfang an bis zum Eingang des Schriftsatzes der Kläger vom 00.00.0000 stets nur der Gesamtgewinn der KG streitig gewesen und nur dieser Teil des einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheids angefochten worden. Einer Änderung der Gewinnverteilung steht somit die Bestandskraft entgegen. 52

Zu 2: Betriebsausgabenabzug aus den Rechnungen des F.: 53

Das FA hat zu Recht die Klägerin nach § 160 AO aufgefordert, den wahren Empfänger der Geldbeträge aus den Rechnungen des F. zu benennen und, weil die wahren Empfänger nicht benannt worden sind, den Betriebsausgabenabzug versagt. 54

a) Nach § 160 Abs. 1 AO sind Betriebsausgaben steuerlich regelmäßig nicht zu berücksichtigen, wenn der Steuerpflichtige dem Verlangen der Finanzbehörde nicht nachkommt, den Gläubiger oder Empfänger genau zu benennen. Anzugeben sind sowohl der volle Name als auch die vollständige Adresse (Wohnsitz; BFH-Urteile vom 04.04.1996 IV R 55/94, BFH/NV 1996, 801 und vom 06.04.1993 XI B 94/92, BFH/NV 1993, 633) des wahren Empfängers. Der wahre Empfänger ist derjenige, dem der in der Betriebsausgabe enthaltene wirtschaftliche Wert übertragen wurde, d.h. in der Regel derjenige, der das Geld schließlich erhalten hat (BFH-Urteil vom 24.06.1997 VIII R 9/96, BStBl II 1998, 51). Unzureichend ist daher die Benennung von Personen, von deren Empfängereigenschaft sich das FA und das FG trotz Erfüllung der Amtsermittlungspflichten nicht überzeugen können (BFH-Beschluss vom 27.11.2000 IV B 23/00, BFH/NV 2001, 424). 55

b) Das bei einem Benennungsverlangen nach § 160 Satz 1 AO auszuübende Ermessen vollzieht sich in zwei Stufen. Auf der ersten Stufe ist zu entscheiden, ob ein Benennungsverlangen an den Steuerpflichtigen gerichtet werden soll. Auf der zweiten Stufe ist eine Ermessensentscheidung darüber zu treffen, ob und inwieweit die Ausgaben, bei denen der Empfänger nicht benannt ist, zum Abzug zugelassen werden. Im Streitfall sind die Ermessensentscheidungen des FA nicht zu beanstanden. 56

(1) Auf der ersten Stufe der Ermessensausübung ist das Benennungsverlangen grundsätzlich rechtmäßig, wenn aufgrund der Lebenserfahrung die Vermutung nahe liegt, dass der Empfänger einer Zahlung den Bezug zu Unrecht nicht versteuert hat (vgl. BFH-Urteil vom 09.08.1989 I R 66/86, BStBl II 1989, 995). Eine solche Vermutung war im Streitfall 57

gerechtfertigt, da die Steuerfahndungsstelle festgestellt hatte, dass der F. seine Rechnungsbögen und Blanko-Quittungen einer Vielzahl im Einzelnen nicht mehr feststellbarer Personen überlassen hatte, die damit als Subunternehmer auftraten.

Das Benennungsverlangen war auch für die Klägerin zumutbar. Es war nicht unverhältnismäßig und die für die Klägerin zu befürchtenden Nachteile standen nicht außer Verhältnis zum beabsichtigten Aufklärungserfolg. Angesichts der Höhe der Zahlungen von über ... DM im Streitjahr 1980 und angesichts der Tatsache, dass es um die Bezeichnung einzelner bestimmbarer Zahlungsempfänger ging, war es der Klägerin zumutbar, sich nach den Gepflogenheiten eines ordnungsgemäßen Geschäftsverkehrs der Identität der Geschäftspartner zu vergewissern.

58

(2) Die Klägerin hat den oder die wahren Empfänger der Betriebsausgaben nicht benannt. In Bezug auf den F. hat der erkennende Senat in seinem Urteil vom heutigen Tage in Sachen ... zum Vorsteuerabzug für das Streitjahr 1980 ausgeführt, es stehe schon nicht fest, dass dieser der Rechnungsaussteller und der Leistungserbringer gewesen ist. Wegen der Begründung im Einzelnen wird zur Vermeidung von Wiederholungen hierauf Bezug genommen.

59

Ausschlaggebend für das vorliegende Verfahren der Empfängerbenennung ist zudem, dass die Rechnungsbeträge nicht an den F., sondern an wechselnde andere Personen in bar oder per Barscheck ausgehändigt worden sind, z.B. nach den vorliegenden Quittungen an E. oder W.. Hinsichtlich dieser Personen sind weder die vollständigen Adressen bekannt, noch ist ersichtlich, in welcher Rechtsbeziehung (Boten, Hilfspersonen, Vertreter, Beauftragte) die Geldempfänger zu dem angeblichen Rechnungsaussteller und zu dem -nach Einlassung der Klägerin- wahren Zahlungsempfänger F. gestanden haben sollen.

60

Soweit auf den Quittungen Unterschriften als "F." oder "F." entziffert werden können, weichen sie voneinander ab und sind überdies nicht mit den aus den Steuerakten des F. erkennbaren Unterschriften identisch. Insoweit ist also schon nicht die Person des Unterschreibenden erkennbar, geschweige denn, deren Beziehung zu dem als Empfänger benannten F. Demnach ist nicht feststellbar, an wen die Rechnungsbeträge tatsächlich geflossen sind.

61

(3) Zutreffend hat das FA das ihm im Rahmen des § 160 AO eingeräumte Ermessen der zweiten Stufe ausgeübt, indem es den Abzug der Zahlungen als Betriebsausgaben in vollem Umfang abgelehnt hat. Es ist nicht erkennbar, ob und in welcher Höhe die von der Klägerin geltend gemachten Zahlungen bei einem Empfänger im Inland steuerlich erfasst worden sind. Die Höhe der Zahlungen lässt auch nicht vermuten, dass der Empfänger einem wesentlich geringeren Einkommensteuersatz unterlegen haben könnte, so dass der Steuerausfall geringer wäre, als angenommen.

62

c) Die Klägerin ist nicht Opfer einer nicht durchschaubaren Täuschung geworden. Es entspricht nicht allgemeiner Geschäftsübung im ordentlichen Geschäftsverkehr, hohe Beträge bar auszuzahlen. Eine hiervon teilweise abweichende Übung im Baugewerbe lässt in Anbetracht der allgemein bekannten "Schwarzarbeit" objektiv Zweifel an der Person des Empfängers entstehen (vgl. BFH-Beschluss vom 30.11.2004 XI B 48/04, BFH/NV 2005, 1209). Daher sind bei Barzahlungen in der Baubranche ausreichende Zweifel begründet, die es ausschließen, dass der Steuerpflichtige Opfer einer Täuschung geworden ist.

63

3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

64

