
Datum: 22.11.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2812/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:1122.10K2812.07.00

Tenor:

Die Änderungsbescheide vom 8.6.2011 und 20.6.2005 werden aufgehoben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

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

Tatbestand

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der Beklagte einen bestandskräftigen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern durfte und wie hoch ggf. der Entnahmegewinn bei Überführung von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen anlässlich der Beendigung einer Betriebsaufspaltung anzusetzen ist.

2

Die Klägerin und ihr früherer Ehemann waren zu je ½ Gesellschafter der C GbR, der das privat genutzte Grundstück „B ...“ gehörte. Außerdem waren sie Gesellschafter der C GmbH, wobei der frühere Ehemann 60 % und die Klägerin 40 % der Anteile hielten. Das Geschäft der GmbH bestand in der Erbringung von Reinigungsdienstleistungen.

3

4

Nachdem die C GbR zunächst bereits Büroräume in dem Wohnhaus an die GmbH vermietet hatte, vermietete sie mit Mietvertrag vom 13.12.1995 fünf Räume (insgesamt 117 qm) sowie die um die Büroräume herum belegenen Grünflächen und zwei Stellplätze. Die Büroräume befanden sich in einem 1995 hergestellten, ausschließlich für die Vermietung vorgesehenen Anbau. Die vermietete Gesamtfläche betrug 230 qm.

Für die Einkommensteuer der früheren Eheleute war immer dieselbe Sachbearbeiterin beim Beklagten zuständig. Die Mieteinkünfte wurden zunächst im Rahmen der gemeinsamen Steuererklärung als Vermietungseinkünfte erklärt. Aus den Einkommensteuerakten ergibt sich dabei Folgendes: 5

- Die Lohnsteuerkarte der Klägerin wies die GmbH mit der Geschäftsadresse „B ...“ als Arbeitgeberin aus. 6

- Außerdem lag jeweils eine Steuerbescheinigung der ausschüttenden Körperschaft C GmbH, B ..., für die Klägerin vor. 7

- Aus der Anlage V ergab sich die Vermietung des Objektes „B ...“. 8

Nach dem unbestrittenen Vortrag der Klägerin wurde bei der GmbH regelmäßig eine Außenprüfung durchgeführt, bei der den Prüfern die vorgenannte Situation (Anmietung von Räumlichkeiten) bekannt wurde. 9

Nachdem die Eheleute sich 1998 getrennt hatten, wurden die Mieteinkünfte seit 1998 im Rahmen einer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärt. Für die Bearbeitung der Feststellungserklärungen war ein anderer Veranlagungsbezirk beim Beklagten zuständig. Die Feststellungserklärung für 1998 wurde am 19. Mai 1999 abgegeben. In der Erklärung war dann eingekringelt „wie ´97“. 10

Der Beklagte hatte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 1995 den Mietvertrag angefordert. Ob dieser übersandt wurde, ist zwischen den Beteiligten streitig und nicht mehr aufklärbar. Zumindest befindet er sich nicht in den Akten. Der Beklagte hat im weiteren Verlauf nicht auf der Vorlage des Mietvertrages insistiert. 11

Am 1. April 2001 erwarb der frühere Ehemann der Klägerin nach Durchführung einer Teilungsversteigerung des Hauses den Grundbesitzanteil der Klägerin. 12

Mit Bescheid vom 12. März 2003 stellte der Beklagte die Einkünfte der früheren GbR antragsgemäß fest. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Am 4. Dezember 2003 erging ein Änderungsbescheid, indem der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben wurde. 13

Im Jahre 2005 führte der Beklagte bei der GbR eine Betriebsprüfung durch. Im Rahmen der Betriebsprüfung kam der Prüfer zu der Auffassung, dass zwischen der GbR und der GmbH eine Betriebsaufspaltung vorgelegen habe. Diese sei am 01.04.2001 mit Verlust des Eigentums der Klägerin an dem Grundbesitz beendet worden. Er ermittelte einen Entnahmegewinn in Höhe von 2.445.544 DM, da er den Wert der GmbH insgesamt mit 6.163.886 DM annahm. Den anteiligen Ertrag aus der Grundstücksveräußerung ermittelte der Prüfer mit insgesamt 76.429,88 DM. Dabei ging er davon aus, dass der Klägerin die Hälfte des 230 qm umfassenden Grundstücksteils zuzurechnen gewesen sei. Den Einlagewert ermittelte er entsprechend dem Bodenwert laut Richtwertkarte 1996 mit 480 DM pro qm. Den 14

Verkaufswert setzte er mit 633 DM pro qm an. Den Ertrag in Bezug auf das Gebäude ermittelte er dergestalt, dass er ausgehend von dem Meistgebot in Höhe von 1,6 Mio DM annahm, dass hiervon 73,1 % auf das Gebäude entfielen. Dem Betriebsvermögen ordnete er sodann hiervon einen 32,56%igen Anteil zu, den er zur Hälfte der Klägerin zuwies. Den auf die Klägerin entfallenden Buchwert des Gebäudes ermittelte er mit 131.576 DM.	
Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 2. März 2005 Bezug genommen.	15
Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 20. Juni 2005 einen geänderten Feststellungsbescheid.	16
Den hiergegen eingelegten Einspruch wies er mit Einspruchsentscheidung vom 21. Juni 2007 als unbegründet zurück.	17
Mit der Klage trägt die Klägerin vor:	18
Eine Änderung gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sei nicht möglich, da die Frage der Beendigung einer Betriebsaufspaltung eine Schlussfolgerung und keine Tatsache darstelle. Der Beklagte habe nicht nachgewiesen, welche Tatsachen erst nachträglich bekanntgeworden seien.	19
Völlig unrealistisch sei die Höhe des Unternehmenswerts der GmbH.	20
Die Klägerin beantragt,	21
den Änderungsbescheid vom 8. Juni 2011 und den Änderungsbescheid vom 20. Juni 2005 ersatzlos aufzuheben; hilfsweise die Revision zuzulassen;	22
äußerst hilfsweise, die Sache zu vertagen, um ein Sachverständigengutachten über die Frage des Wertes der GmbH-Anteile zum 1. April 2001 einzuholen.	23
Der Beklagte beantragt,	24
die Klage abzuweisen;	25
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	26
Der Beklagte führt ergänzend aus:	27
Eine Änderung sei nach § 173 AO möglich gewesen. Dem für die Bearbeitung der Feststellungen zuständigen Beamten sei zum Zeitpunkt des Bescheiderlasses für 2001 weder bekannt gewesen, an wen das Gebäude vermietet worden sei, noch, dass die Eheleute C mehrheitlich an der Mieterin beteiligt waren. Aus den Akten sei nichts diesbezüglich erkennbar gewesen. Ein Mietvertrag habe nicht vorgelegen und sei für die Feststellungsakte auch nicht angefordert worden.	28
Der Beklagte hat am 8. Juni 2011 einen Änderungsbescheid erlassen, in dem er den Entnahmegewinn der GmbH-Anteile nur noch mit 473.258 DM annahm (gesamter Unternehmenswert 1.183.144 DM). Dieser Bescheid ist zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden.	29
<u>Entscheidungsgründe</u>	30
Die zulässige Anfechtungsklage ist begründet.	31

Die Änderungsbescheide vom 20. Juni 2005 und 8. Juni 2011 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO - .	32
Der Beklagte war nicht berechtigt, den ursprünglichen, bestandskräftigen Feststellungsbescheid für 2001 vom 4. Dezember 2003 zu ändern.	33
1. Die Klägerin ist selber klagebefugt. Die früher bestehende Gesellschaft bürgerlichen Rechts ist durch Erwerb des gesamten Grundstücks durch den früheren Ehemann der Klägerin vollbeendet worden. Die Vollbeendigung hat zur Folge, dass die Prozessstandschaft nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO erlischt und die ehemaligen Gesellschafter selber klagebefugt werden. Außerdem war die Klägerin nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt, da es um die Ermittlung ihres Aufgabegewinns geht.	34
2. Der frühere Mitgesellschafter war nicht zum Verfahren beizuladen, obwohl er mit Wegfall der Prozessstandschaft der GbR selber klagebefugt wurde. Eine notwendige Beiladung des nicht klagenden ehemaligen Gesellschafters ist allerdings nicht geboten, wenn er steuerrechtlich unter keinen denkbaren Gesichtspunkt betroffen ist (vgl. Bundesfinanzhof – BFH -, Urteil vom 22. September 2011 IV R 42/09 unter Hinweis auf die ständige Rechtsprechung). Im Streitfall geht es nur um die Ermittlung eines möglichen Aufgabegewinns, der ausschließlich der Klägerin zugerechnet worden ist. Ihr früherer Ehemann als früherer Mitgesellschafter ist deshalb unter keinem Gesichtspunkt vom Ausgang dieses Rechtsstreits betroffen.	35
3. Der Beklagte durfte den bestandskräftigen Feststellungsbescheid für 2001 nicht nach § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung 1977 – AO – ändern.	36
Nach dieser Vorschrift ist ein Feststellungsbescheid zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Feststellung von Einkünften führen. Dem Beklagten sind die Tatsachen, die zu einer Betriebsaufspaltung zwischen der C GbR und der C GmbH geführt haben, (personelle und sachliche Verflechtung), nicht nachträglich bekannt geworden.	37
Der Senat weist darauf hin, dass eine Änderung bereits daran scheitern könnte, dass sich alle Tatsachen aus den Betriebsprüfungsakten der C GmbH ergeben könnten. Da die Berücksichtigung dieser Akten aber der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (hiergegen allerdings zu Recht kritisch Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO Tz. 31 m.w.N. (Stand Mai 2009)) widersprechen würde, lässt er diese Frage ausdrücklich offen.	38
Eine Änderung ist selbst dann ausgeschlossen, wenn man mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs auf die Kenntnis der Personen abstellt, die innerhalb der Finanzbehörde dazu berufen sind, den betreffenden Steuerfall zu bearbeiten (vgl. z.B. BFH, Urteil vom 5. Dezember 2002 IV R 58/01, BFH/NV 2003, 588, Rz. 24 m.w.N.). Dabei gilt für jede Stelle innerhalb der Behörde das als bekannt, was sich aus dem Inhalt der von ihr geführten Akten ergibt, ohne dass es auf die individuelle Kenntnis des Bearbeiters ankommt (vgl. neben dem vorgenannten Urteil auch BFH-Urteil vom 28. April 1998 IX R 49/96, BStBl II 1998, 458; Loose in Tipke/Kruse, AO/FGO, § 173 AO Tz. 37 m.w.N. (Stand Mai 2009)). Aus den Einkommensteuerakten war der zunächst zuständigen Sachbearbeiterin bekannt, dass die Eheleute C unter der Anschrift B ... wohnten, dass sie dieses Objekt zum Teil vermietet hatten, dass die Klägerin an der C GmbH beteiligt war und dass die C GmbH unter „B ...“ geschäftsansässig war. Damit waren dieser Bearbeiterin sämtliche Tatsachen bekannt, die zur Annahme einer personellen und sachlichen Verflechtung zwischen der C GbR und der C	39

GmbH führen konnten bzw. mussten. Aus diesen einzelnen Indizien ergab sich zur Überzeugung des Senats zwingend, dass das Grundstück B ... teilweise an die C GmbH vermietet gewesen sein musste. Anhaltspunkte, dass das Grundstück an jemand anderen vermietet und die GmbH entgegen ihrer Geschäftsadresse woanders geschäftsansässig gewesen sein sollte, gibt es nicht. Dies anzunehmen bzw. zu unterstellen, wäre auch lebensfremd.

Andere Tatsachen sind auch im Rahmen der Betriebsprüfung nicht ermittelt worden. 40

Diese der früher zuständigen Sachbearbeiterin bekannten Tatsachen sind nicht dadurch wieder unbekannt geworden, dass innerhalb des Beklagten die Zuständigkeit gewechselt hat und ab 1998 die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der C GbR gesondert und einheitlich festgestellt wurden. Im Rahmen der Neuanlage der Feststellungsakte hätte der dann zuständig gewordene Sachbearbeiter sämtliche Vorgänge herausnehmen müssen, die für den Streitfall irgendwie von Bedeutung waren (vgl. Loose, a.a.O., Tz. 37). 41

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 42

Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, was dem Finanzamt als Tatsache in den Fällen bekannt ist, wenn für die Einkommensteuer und die gesonderte und einheitliche Feststellung getrennte Akten in verschiedenen Bezirken geführt werden. 43