

Urteil vom 14. Januar 2010, IV R 86/06

GmbH-Anteile notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei Vermietung von Wohnungen an Arbeitnehmer der Personengesellschaft durch GmbH - Ausschluss der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns nach Treu und Glauben nur in besonderen Ausnahmefällen - Zugehörigkeit der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers - Zuordnung der zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers gehörenden GmbH-Anteile bei Veräußerung der Kommanditanteile - Verwirkung von Steueransprüchen - Notwendigkeit der Beiladung einer Kommanditgesellschaft als Prozessstandschafterin ihrer Gesellschafter - Zweck der Beiladung im Revisionsverfahren

BFH IV. Senat

BGB § 242, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16, EStG § 34

vorgehend FG Köln, 22. November 2005, Az: 4 K 388/03

Leitsätze

1. NV: Die Beteiligung an einer GmbH gehört zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II des Mitunternehmers, wenn die GmbH überwiegend und vorrangig an Arbeitnehmer der Personengesellschaft Wohnungen vermietet sowie von den Mitunternehmern beherrscht wird .
2. NV: Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kommt es nur in besonders gelagerten Ausnahmefällen .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerinnen und Revisionsbeklagten (Klägerinnen) zu 1. bis 3. waren Kommanditistinnen der X-KG (KG). Unternehmensgegenstand der KG war die Herstellung und der Vertrieb von Mit Vertrag vom 24. Februar 1995 veräußerten die Klägerinnen mit Wirkung zum 1. April 1995 ihre Kommanditanteile.
- 2 Zum Zeitpunkt der Veräußerung hielten die Klägerin zu 1. 50 % sowie die Klägerinnen zu 2. und 3. jeweils 25 % des Stammkapitals der Y-GmbH (GmbH). Unternehmensgegenstand der GmbH war die Errichtung, der Erwerb und die Verwaltung von Wohnungen. Das Anlagevermögen der GmbH bestand aus 76 Wohnungen. Die Wohnungen waren in den Jahren 1952 bis 1953 als Werkwohnungen errichtet worden und befanden sich in unmittelbarer Nähe des Betriebs der KG. Die GmbH vermietete die Wohnungen ursprünglich ausschließlich an Werksangehörige der KG. Später wurden die Wohnungen nicht mehr ausschließlich an Werksangehörige vergeben. Zum Zeitpunkt der Veräußerung waren rd. 25 % der Wohnungen fremd vermietet. Dem Betriebsrat der KG stand nach der tatsächlichen Handhabung ein Vorrecht bei der Belegung der Wohnungen zu. Die Mietverträge zwischen den Arbeitnehmern der KG und der GmbH sahen für den Fall der Beendigung des Arbeitsverhältnisses einen Räumungsanspruch vor. Zum Teil verrechnete die KG die von den Arbeitnehmern geschuldeten Mietzahlungen mit deren Gehältern und fertigte in diesen Fällen die Abrechnungen für die GmbH.
- 3 Bei einer Außenprüfung bei der KG gelangte das zunächst beklagte und revisionsklagende Finanzamt (FA I) zu der Auffassung, die GmbH-Anteile seien Sonderbetriebsvermögen II der Klägerinnen gewesen, das die Klägerinnen mit der Veräußerung ihrer Kommanditanteile entnommen hätten. Den Entnahmegewinn ermittelte es mit insgesamt 4.840.000 DM. Die gegen den entsprechend geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 1995 gerichteten Einsprüche wies das FA I als unbegründet zurück.
- 4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 1497 veröffentlichten Gründen statt.
- 5 Mit seiner Revision rügte das FA I die Verletzung materiellen Rechts.

- 6 Das FA I beantragte sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 7 Die Klägerinnen beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Während des Revisionsverfahrens sind aufgrund von Art. 1 Nr. 2 Buchst. d i.V.m. Art. 2 der Sechszwanzigsten Verordnung zur Änderung der Verordnung über die Zuständigkeiten der Finanzämter des Landes Nordrhein-Westfalen vom 13. September 2007 (Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land Nordrhein-Westfalen 2007, 415) die Zuständigkeiten des FA I mit Wirkung vom 1. November 2007 auf das FA S übergegangen.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Der während des Revisionsverfahrens durch die Änderung der Verordnung über die Zuständigkeiten der Finanzämter des Landes Nordrhein-Westfalen eingetretene Zuständigkeitswechsel führt zu einem gesetzlichen Beteiligtenwechsel (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. August 2007 X R 2/04, BFHE 218, 533, BStBl II 2008, 109, m.w.N.). Die Prozesshandlungen des FA I wirken gegenüber dem FA S (vgl. Spindler in Hübschmann/Hepp/ Spitaler, § 57 FGO Rz 54).
- 11 2. Das FG hat nicht geprüft, ob die KG zum Klageverfahren nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO notwendig beizuladen war. Die KG ist als Prozessstandschafterin ihrer Gesellschafter gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 1. Alternative FGO auch klagebefugt und damit notwendig beizuladen, soweit es sich --wie im Streitfall-- um Fragen handelt, die i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO einen Beteiligten persönlich angehen (vgl. BFH-Beschluss vom 31. Januar 1992 VIII B 33/90, BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, m.w.N.). Die Klagebefugnis der Personengesellschaft entfällt jedoch mit ihrer Vollbeendigung. Die gesetzliche Prozessstandschaft geht nicht auf einen Rechtsnachfolger der Personengesellschaft über (BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, m.w.N.).
- 12 Das Unterlassen der notwendigen Beiladung durch das FG begründet einen Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens, der vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfen ist (BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 IV R 52/04, BFHE 219, 129, BStBl II 2009, 705). Die Beiladung kann zwar in der Revisionsinstanz nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO nachgeholt werden. Auch kann der BFH bei Unsicherheit darüber, ob die Voraussetzungen einer notwendigen Beiladung erfüllt sind, den Sachverhalt selbst aufklären, um die erforderliche Überzeugung zum Vorliegen der in § 48 FGO i.V.m. § 60 Abs. 3 FGO geregelten Tatbestände zu erlangen (BFH-Urteil vom 5. Juni 2008 IV R 79/05, BFHE 222, 20, BStBl II 2009, 15, m.w.N.). Der Senat sieht jedoch von eigenen Ermittlungen ab, da er sein ihm in § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eingeräumtes Ermessen jedenfalls dahin gehend ausüben würde, dass er die Beiladung nicht selbst vornimmt. Denn der Zweck einer Beiladung im Revisionsverfahren, eine Zurückverweisung der Sache an die Vorinstanz zu vermeiden (vgl. BFH-Beschluss vom 18. Dezember 2002 I R 12/02, BFH/NV 2003, 636, m.w.N.), kann im Streitfall nicht erreicht werden, da das angefochtene Urteil schon aus anderen Gründen aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen ist.
- 13 Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang prüfen müssen, ob die KG inzwischen vollbeendet ist. Verneinendenfalls wird es die KG zum Verfahren beizuladen haben.
- 14 3. Zu Unrecht hat das FG entschieden, die Beteiligungen der Klägerinnen an der GmbH seien zum Zeitpunkt der Veräußerung der Kommanditanteile nicht mehr ihrem notwendigen Sonderbetriebsvermögen II bei der KG zuzuordnen gewesen.
- 15 a) Zum Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers gehören alle Wirtschaftsgüter, die dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I) oder der Beteiligung des Mitunternehmers (Sonderbetriebsvermögen II) zu dienen. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II ist anzunehmen, wenn die dem Mitunternehmer gehörenden Wirtschaftsgüter zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung eingesetzt werden. Ein solches Wirtschaftsgut kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 24. Februar 2005 IV R 12/03, BFHE 209, 262, BStBl II 2006, 361, m.w.N.). Für die rechtliche Beurteilung ist unerheblich, ob die Beteiligung bislang in der (Sonder-)Bilanz aktiviert worden war; ihre nachträgliche Aufnahme in die Bilanz ist eine berichtigende Einbuchung (vgl. BFH-Urteil vom 24. Oktober 2001 X R 153/97, BFHE 197, 105, BStBl II 2002, 75, m.w.N.).

- 16** b) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an einer Personengesellschaft dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn zwischen den Unternehmen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft eine enge wirtschaftliche Verflechtung derart besteht, dass die eine Gesellschaft eine wesentliche wirtschaftliche Funktion der anderen erfüllt. Von der Erfüllung einer wesentlichen wirtschaftlichen Funktion kann dann gesprochen werden, wenn die Tätigkeit der GmbH die aktive gewerbliche Tätigkeit der Personengesellschaft ergänzt oder wenn die Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung in der Art einer unselbständigen Betriebsabteilung der Personengesellschaft tätig wird (BFH-Urteil in BFHE 209, 262, BStBl II 2006, 361, m.w.N.).
- 17** c) Nach diesen Maßstäben waren die Beteiligungen der Klägerinnen an der GmbH notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der KG. Entgegen der Auffassung der Klägerinnen ist die gegenteilige Beurteilung durch das FG für den Senat nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend, da das FG die vorstehenden Rechtsgrundsätze fehlerhaft auf den von ihm festgestellten Sachverhalt angewandt hat; auch bei seiner Würdigung, die Vermietungstätigkeit der GmbH habe das Unternehmen der KG nicht gefördert, ist es von unzutreffenden rechtlichen Kriterien ausgegangen (s. dazu nachfolgend unter aa). Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG abschließend beurteilen, dass zwischen den Unternehmen der KG und der GmbH --auch noch zum Zeitpunkt der Veräußerung der Kommanditanteile-- eine enge wirtschaftliche Verflechtung bestanden hat. Denn die GmbH war aufgrund ihrer wirtschaftlichen und organisatorischen Eingliederung in der Art einer unselbständigen Betriebsabteilung der KG tätig.
- 18** aa) Die Vermietungstätigkeit der GmbH förderte das Unternehmen der KG. Die Vermietung von Wohnungen an Arbeitnehmer dient dem Betrieb, wenn die Wohnungen es dem Unternehmen erleichtern, neue Arbeitskräfte zu gewinnen, oder die Wohnungen die Bindung der Arbeitnehmer an den Betrieb verstärken. Die Gewinnung neuer Arbeitskräfte wird erleichtert, wenn die Wohnungen vorrangig an die Arbeitnehmer vermietet werden. Indizien dafür sind ein Wohnungsbelegungsrecht des Arbeitgebers, dessen Mitwirkung bei der Vergabe der Wohnungen oder der Zweck des Unternehmens, die Wohnungen an die Arbeitnehmer zu vermieten. Die Bindung der Arbeitnehmer an den Betrieb wird verstärkt, wenn der Vermieter bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses berechtigt ist, den Mietvertrag zu kündigen oder die Mietkonditionen zu Lasten des Mieters zu verändern (vgl. BFH-Urteil vom 28. Juli 1993 I R 35/92, I R 36/92, BFHE 172, 110, BStBl II 1994, 46, m.w.N.). Zwar ist die genannte Entscheidung zu § 9 Nr. 1 Satz 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) 1984 ergangen. Die Grundsätze zu § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG sind indes auf die Zuordnung der Beteiligung an einer Grundstücksgesellschaft zum (Sonder-)Betriebsvermögen übertragbar, da ein Dienen i.S. von § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG nur anzunehmen ist, wenn das fragliche Grundvermögen (Sonder-)Betriebsvermögen des Gesellschafters wäre (BFH-Urteil vom 17. Januar 2006 VIII R 60/02, BFHE 213, 5, BStBl II 2006, 434, m.w.N.).
- 19** Im Streitfall erleichterten die Wohnungen es der KG, neue Arbeitskräfte zu gewinnen; denn die GmbH vermietete ihre Wohnungen vorrangig an die Arbeitnehmer der KG. Hierfür ist maßgebend, dass dem Betriebsrat der KG nach der tatsächlichen Handhabung ein Vorrecht bei der Belegung der Wohnungen zustand. Der Umstand, dass zum Zeitpunkt der Veräußerung rd. 25 % der Wohnungen fremd vermietet waren, steht deshalb einer vorrangigen Vermietung an die Arbeitnehmer der KG nicht entgegen. Außerdem verstärkten die Wohnungen die Bindung der Arbeitnehmer an den Betrieb der KG, da die Mietverträge zwischen der GmbH und den Arbeitnehmern einen Räumungsanspruch für den Fall der Beendigung des Arbeitsverhältnisses vorsahen.
- 20** Die enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen der GmbH und der KG kam im Übrigen auch darin zum Ausdruck, dass die KG zum Teil die von ihren Arbeitnehmern geschuldeten Mietzahlungen mit deren Gehältern verrechnete und in diesen Fällen die Abrechnungen für die GmbH erstellte.
- 21** bb) Zudem ging die von den Klägerinnen zusammen beherrschte GmbH über die Vermietungstätigkeit hinaus keiner anderweitigen Tätigkeit nach (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 23. Januar 2001 VIII R 12/99, BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, m.w.N.).
- 22** 4. Selbst wenn man der Auffassung des FG folgte, die Anteile der Klägerinnen an der GmbH seien im Jahr 1994 nicht mehr notwendiges Sonderbetriebsvermögen II gewesen, änderte dies nichts daran, dass die Anteile zum Zeitpunkt der Veräußerung der Kommanditanteile Sonderbetriebsvermögen waren. Denn ein zunächst zum notwendigen (Sonder-)Betriebsvermögen gehörendes Wirtschaftsgut, das später zwar seine Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen verliert, nicht aber zu notwendigem Privatvermögen wird, scheidet nicht ohne eine eindeutige Entnahmehandlung aus dem Betriebsvermögen aus ("geduldetes" Betriebsvermögen, vgl. BFH-Urteile vom 10.

November 2004 XI R 31/03, BFHE 208, 180, BStBl II 2005, 334; vom 4. November 1982 IV R 159/79, BFHE 137, 294, BStBl II 1983, 448, jeweils m.w.N., und vom 9. Januar 1964 IV 274/63 U, BFHE 78, 243, BStBl III 1964, 97). Das von der Klägerin zu 1. für ihre gegenteilige Auffassung angeführte BFH-Urteil vom 2. Dezember 1982 IV R 72/79 (BFHE 137, 323, BStBl II 1983, 215) ist zu einem anderen Sachverhalt ergangen; dort hatte eine eindeutige Entnahmehandlung vorgelegen. Im Streitfall ist eine eindeutige Entnahmehandlung der Klägerinnen nicht ersichtlich. Insbesondere kann nicht aus der fehlenden Erfassung der GmbH-Anteile in Sonderbilanzen auf eine Entnahme geschlossen werden, da die Anteile --nach dem Vortrag der Klägerinnen im finanzgerichtlichen Verfahren-- auch in früheren Jahren nicht als Sonderbetriebsvermögen behandelt worden waren.

- 23** 5. Entgegen der Auffassung der Klägerinnen ist das FA nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben daran gehindert, die gemeinen Werte der Beteiligungen an der GmbH in die Ermittlung der Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne der Klägerinnen einzubeziehen, weil es die GmbH-Anteile in den Veranlagungszeiträumen vor der Veräußerung der Kommanditanteile als Privatvermögen behandelt hat.
- 24** a) Die Finanzbehörde ist nach dem Grundsatz der Abschnittsbesteuerung (§ 2 Abs. 7 Sätze 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) an ihre rechtliche Würdigung in früheren Veranlagungszeiträumen nicht gebunden. Dies gilt selbst dann, wenn die --fehlerhafte-- Auffassung in einem Prüfungsbericht niedergelegt worden ist oder wenn die Finanzbehörde über eine längere Zeitspanne eine fehlerhafte, für den Steuerpflichtigen günstige Auffassung vertreten hat und der Steuerpflichtige im Vertrauen darauf disponiert haben sollte (vgl. BFH-Urteil vom 21. Oktober 1992 X R 99/88, BFHE 170, 41, BStBl II 1993, 289, m.w.N.).
- 25** b) Zu einer Verdrängung gesetzten Rechts durch den Grundsatz von Treu und Glauben kann es nur in besonders gelagerten Fällen kommen, in denen das Vertrauen des Steuerpflichtigen in ein bestimmtes Verhalten der Verwaltung nach allgemeinem Rechtsempfinden in einem so hohen Maß schutzwürdig ist, dass demgegenüber die Grundsätze der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung zurücktreten müssen. Dies kommt nach ständiger Rechtsprechung (nur) dann in Betracht, wenn dem Steuerpflichtigen eine bestimmte steuerrechtliche Behandlung zugesagt worden ist oder wenn die Finanzbehörde durch ihr früheres Verhalten außerhalb einer Zusage einen Vertrauenstatbestand geschaffen hat (BFH-Urteil vom 29. April 2008 VIII R 75/05, BFHE 221, 136, BStBl II 2008, 817, m.w.N.).
- 26** Im Streitfall ist weder nach den tatsächlichen Feststellungen des FG noch nach dem Vortrag der Klägerinnen ein Verhalten des FA erkennbar, aus dem die Klägerinnen hätten schließen können und dürfen, das FA werde die Beteiligungen an der GmbH bei einer künftigen Veräußerung ihrer Kommanditanteile nicht als Sonderbetriebsvermögen behandeln.
- 27** c) Die Behandlung der GmbH-Anteile durch das FA für die Veranlagungszeiträume bis zum Streitjahr kann auch keine Verwirkung der Steueransprüche zur Folge gehabt haben, weil die Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinne der Klägerinnen erst im Streitjahr entstanden sind. Verwirkung setzt voraus, dass sich der Verpflichtete nach dem gesamten Verhalten des Berechtigten darauf verlassen durfte und verlassen hat, dass dieser das (bestehende) Recht in Zukunft nicht geltend machen werde (BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 VIII R 56/01, BFHE 203, 472, BStBl II 2004, 123, m.w.N.).
- 28** 6. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat --aus seiner Sicht konsequent-- nicht die gemeinen Werte der GmbH-Anteile und deren fiktive Buchwerte festgestellt.
- 29** a) Die GmbH-Anteile der Klägerinnen sind mit der Veräußerung der Kommanditanteile in das Privatvermögen der Klägerinnen übergegangen (vgl. BFH-Urteil vom 18. Mai 1983 I R 5/82, BFHE 138, 548, BStBl II 1983, 771, m.w.N.). Sollten die GmbH-Anteile wesentliche Betriebsgrundlagen gewesen sein, liegt eine Aufgabe der Mitunternehmeranteile der Klägerinnen vor (vgl. BFH-Beschluss vom 31. August 1995 VIII B 21/93, BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890, m.w.N.), anderenfalls ihre Veräußerung. In beiden Fällen sind die Gewinne nach §§ 16, 34 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung begünstigt.
- 30** b) Die Aufgabe- bzw. Veräußerungspreise sind daher um die gemeinen Werte der GmbH-Anteile zum Zeitpunkt der Veräußerung der Kommanditanteile zu erhöhen (vgl. § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG; zur Hinzurechnung des gemeinen Werts zurückbehaltener Wirtschaftsgüter zum Veräußerungspreis vgl. BFH-Urteil vom 28. Juli 1994 IV R 53/91, BFHE 175, 353, BStBl II 1995, 112, m.w.N.). Diesen Werten wäre an sich der Buchwert der GmbH-Anteile gegenüberzustellen. Da die Anteile aber nicht als Sonderbetriebsvermögen bilanziert waren, es also keine Buchwerte gibt, ist an deren Stelle der Wert anzusetzen, mit dem die Anteile bei zutreffender Bilanzierung als

Sonderbetriebsvermögen anzusetzen gewesen wären (BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286). Um diesen Wert zu ermitteln, wird das FG feststellen, mit welchem Wert die Anteile in das Sonderbetriebsvermögen der Klägerinnen überführt worden sind.

- 31** c) Zur Ermittlung der gemeinen Werte der GmbH-Anteile kann --worauf das FG zutreffend hingewiesen hat-- nach § 9 Abs. 2, § 11 Abs. 2 Satz 2 des Bewertungsgesetzes (BewG) das sog. Stuttgarter Verfahren herangezogen werden, soweit es nicht aus besonderen Gründen zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt. Ist Letzteres der Fall --was im Streitfall nahe liegt, da das Anlagevermögen der GmbH nur aus Grundstücken bestand--, ist das FG im Rahmen der ihm eröffneten Schätzungsbefugnis (vgl. § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG) berechtigt, auch andere Methoden zur Wertermittlung bzw. eine Kombination derselben heranzuziehen (z.B. BFH-Beschluss vom 26. Juni 2007 X B 69/06, BFH/NV 2007, 1707, m.w.N.).
- 32** Zur Nachholung der erforderlichen Feststellungen wird die Sache an das FG zurückverwiesen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de