

Beschluss vom 31. Mai 2010, X B 163/09

Aussetzung des Verfahrens als Ermessensentscheidung - Ermessensnichtgebrauch als Verfahrensfehler - Eigenständigkeit der Gewerbeermittlung - In Gütergemeinschaft lebende Ehegatten als Mitunternehmer eines Betriebs

BFH X. Senat

FGO § 115 Abs 2 Nr 3, FGO § 74, GewStG § 7, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182 Abs 1, AO § 171 Abs 10, GewStG § 35b Abs 1, AO § 90 Abs 2 S 1

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 17. Juni 2009, Az: 4 K 2704/07

Leitsätze

1. NV: Es kann ein Verfahrensfehler anzunehmen sein, wenn das FG sein Ermessen, das Klageverfahren auszusetzen, fehlerhaft ausübt, obwohl dies eine Ermessensentscheidung ist .
2. NV: Das FG muss bei seiner Entscheidung über eine Aussetzung prozessökonomische Gesichtspunkte einerseits und die Interessen der Beteiligten andererseits gegeneinander abwägen. Fehlt es an einer solchen Abwägung, liegt in dem Ermessensnichtgebrauch ein Verfahrensfehler .
3. NV: Dies gilt selbst dann, wenn das Klageverfahren nicht ausgesetzt werden musste, weil das Ermessen des FG noch nicht auf Null reduziert war, weil im Einzelfall nicht alle Erwägungen ausschließlich oder ganz überwiegend für die Aussetzung des Verfahrens sprachen .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) und die Beigeladene sind nach niederländischem Recht mit dem im Regelfall vereinbarten Güterstand des sog. Gesamtguts verheiratet.
- 2 Der Kläger meldete im Jahr 1983 die Übernahme des Chinarestaurants X in A an. Sowohl den Fragebogen zur Gewerbebeanmeldung als auch alle folgenden mit dem Betrieb des Restaurantgewerbes zusammenhängenden Steuererklärungen, in denen der Kläger als Einzelunternehmer bezeichnet wurde, wurden von ihm allein unterzeichnet. Zum 31. März 1998 meldete der Kläger den Gewerbebetrieb ab und verlegte mit seiner Ehefrau den Wohnsitz nach Belgien.
- 3 1993 erwarb der Kläger zum Gesamtgut der mit der Beigeladenen bestehenden Gütergemeinschaft ein unbebautes Grundstück, auf dem eine 1994 fertiggestellte Doppelhaushälfte in einer Ferienanlage errichtet wurde, die durch die GbR B, einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, zu der sich die Eigentümer der Ferienanlage zusammengeschlossen hatten, verwaltet und bewirtschaftet wurde.
- 4 Die Gewinne aus dem Restaurantbetrieb wurden gesondert festgestellt und in den Jahren 1986 bis 1997 jeweils allein dem Kläger zugerechnet. In den Streitjahren berücksichtigte der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) die im Rahmen des Restaurantbetriebs geltend gemachten Verluste aus dem Objekt B nicht und nahm im Jahr 1994 zusätzlich wegen ungeklärter Privateinlagen Zuschätzungen zum Gewinn vor. Das FA setzte in den beiden Bescheiden vom 28. Januar 1997 den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für das Jahr 1994 auf 172 DM und für das Jahr 1995 auf 783 DM fest. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Einspruch des Klägers hatte keinen Erfolg, der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Im Klageverfahren ging es im Wesentlichen um die Frage, inwieweit eine Zuordnung der Aktivitäten der Ferienanlage B zum Restaurantbetrieb möglich sei.
- 5 Der Rechtsstreit wurde mit Beschluss des Finanzgerichts (FG) vom 29. Januar 2002 im Hinblick auf das Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte der Verwaltungsgesellschaft B ausgesetzt. Dieses Verfahren wurde durch den Erlass inzwischen bestandskräftiger Änderungsbescheide unter dem 14. Mai 2007 über

die einheitliche und gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Verwaltungsgesellschaft B abgeschlossen.

- 6 Mit Beschluss des FG vom 18. Dezember 2008 wurde die Ehefrau des Klägers als mögliche Beteiligte einer mit dem Kläger bestehenden Mitunternehmerschaft beigeladen. Das FA hatte bereits mit Schriftsatz vom 20. November 2002 die Beiladung der Ehefrau des Klägers beantragt.
- 7 Der Kläger vertritt die Auffassung, der Restaurantgewerbebetrieb sei von der Beigeladenen und ihm gemeinsam betrieben worden, so dass die angefochtenen Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 1994 und 1995 nicht gegen ihn, sondern gegen die GbR C und D hätten gerichtet werden müssen.
- 8 Das FG hat die Klage als unbegründet abgewiesen. Es war der Auffassung, der Kläger habe in den Streitjahren das Chinarestaurant X als Einzelunternehmer geführt. Eine Mitunternehmerschaft des Klägers mit der Beigeladenen liege nicht vor. Bei der Würdigung der Gesamtumstände des Falles könne das FG nicht erkennen, dass die Beigeladene in ausreichendem Maße Mitunternehmerinitiative und -risiko getragen habe. Zudem diene der diesbezügliche Vortrag missbräuchlichen Zielen. Der Kläger versuche durch sein geändertes Vorbringen die Eliminierung der allein dem Kläger gegenüber ergangenen Gewerbesteuermessbescheide zu erreichen, verbunden mit der Erwartung, dass wegen des Eintritts von Festsetzungsverjährung gegenüber der behaupteten Mitunternehmergemeinschaft keine Steuerbescheide mehr erlassen werden könnten. Die angegriffenen Gewerbesteuermessbescheide seien im Übrigen nicht zu beanstanden; die auf den Kläger entfallenden Verluste aus der Verwaltungsgesellschaft B könnten nicht im Rahmen des vom Kläger betriebenen Restaurantbetriebs berücksichtigt werden.
- 9 Mit seiner wegen der Nichtzulassung der Revision eingelegten Beschwerde macht der Kläger geltend, das FG habe im Rahmen dieses Rechtsstreits nicht darüber entscheiden dürfen, ob der Kläger und die Beigeladene Mitunternehmer einer GbR waren. Bis zum Ergehen einer abschließenden Entscheidung über einen (positiven oder negativen) einheitlichen und gesonderten Feststellungsbescheid hätte das FG gemäß § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht nur das Verfahren zur gesonderten Feststellung der Einkünfte 1994 und 1995, sondern auch das Verfahren betreffend die Gewerbesteuermessbescheide 1994 und 1995 aussetzen müssen. Zwar sei der Gewinnfeststellungsbescheid kein Grundlagenbescheid für den Gewerbesteuermessbescheid, gleichwohl sei die Frage, wer den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfülle, auch im vorliegenden Verfahren vorgeiflich. Es liege eine Ermessensreduzierung auf Null vor, so dass auch dieses Verfahren nach § 74 FGO auszusetzen gewesen sei und nicht durch Urteil habe beendet werden können.
- 10 Das FA hat auf die Abgabe einer Stellungnahme verzichtet.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Beschwerde ist begründet. Das angefochtene Urteil des FG wird aufgehoben und der Rechtsstreit zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen (§ 116 Abs. 6 FGO).
- 12 Das Urteil beruht auf einem Verfahrensfehler i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO. Das FG hat wegen seiner fehlenden Ermessensausübung gegen § 74 FGO verstoßen.
- 13 1. Nach § 74 FGO kann das Gericht ein Verfahren aussetzen, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist.
- 14 a) Obwohl die Entscheidung gemäß § 74 FGO über die Aussetzung des Klageverfahrens eine Ermessensentscheidung des FG ist, kann ein Verfahrensfehler anzunehmen sein, wenn das FG sein Ermessen fehlerhaft ausübt. Das FG muss bei seiner Entscheidung über eine Aussetzung prozessökonomische Gesichtspunkte einerseits und die Interessen der Beteiligten andererseits gegeneinander abwägen. Fehlt es an einer solchen Abwägung, liegt bereits in dem Ermessensnichtgebrauch ein Verfahrensfehler, selbst wenn das Klageverfahren nicht ausgesetzt werden musste, weil das Ermessen des FG noch nicht auf Null reduziert war, da im Einzelfall nicht alle Erwägungen ausschließlich oder ganz überwiegend für die Aussetzung des Verfahrens sprachen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Juli 1990 I R 12/90, BFHE 161, 409, BStBl II 1990, 986).
- 15 b) An einer solchen notwendigen Abwägung hat es das FG fehlen lassen. Den Urteilsgründen ist nicht zu entnehmen, dass das FG die Möglichkeit einer Verfahrensaussetzung in Betracht gezogen hat, obwohl es

ausreichende Hinweise für eine Aussetzung gab.

- 16** Der Kläger hatte die Auffassung vertreten, er und seine Ehefrau hätten das Restaurant in der Rechtsform einer GbR betrieben. Die Zurechnung der Einkünfte im Gewerbesteuermessbescheid ihm allein gegenüber sei erfolgt, ohne dass ein Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung ergangen sei.
- 17** Die Annahme einer Mitunternehmerschaft musste aus den folgenden Gründen ernstlich in Betracht gezogen werden:
- 18** aa) Die Möglichkeit einer Mitunternehmerschaft ergab sich zum einen aus der Rechtsprechung des BFH, wonach Ehegatten regelmäßig Mitunternehmer eines Betriebs werden, wenn zum Vermögen eines Ehegatten bei vereinbarter Gütergemeinschaft ein Gewerbebetrieb mit einem ins Gewicht fallenden Betriebskapital gehört (BFH-Urteil vom 4. November 1997 VIII R 18/95, BFHE 185, 153, BStBl II 1999, 384, m.w.N.). Eine Gütergemeinschaft führt jedoch nicht unmittelbar und zwangsläufig zur Annahme einer Mitunternehmerschaft. Vielmehr bleibt stets für das Bejahen der Merkmale des Mitunternehmerrisikos und der Mitunternehmerinitiative eine Gesamtwürdigung im Einzelfall erforderlich.
- 19** Bei Ehegatten niederländischer Staatsangehörigkeit, die --wie hier der Kläger und die Beigeladene in den Streitjahren-- in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig sind, reicht als steuerrechtlich notwendige Grundlage für die Mitunternehmerschaft regelmäßig auch das Bestehen der allgemeinen Gütergemeinschaft nach niederländischem Recht aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 185, 153, BStBl II 1999, 384). Dabei ist aber zu beachten, dass hinsichtlich des Nachweises einer solchen ausländischen Gütergemeinschaft den Steuerpflichtigen eine erhöhte Mitwirkungspflicht trifft (vgl. § 90 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung).
- 20** bb) Den Beteiligten des vorliegenden Verfahrens erschien eine Mitunternehmerschaft möglich. Der Kläger hat auf das Bestehen einer Mitunternehmerschaft hingewiesen, indem er spätestens mit Schreiben vom 13. Oktober 2004 behauptete, die Einkünfte aus dem Betrieb des Chinarestaurants seien nicht allein von ihm erzielt worden, sondern von der mit seiner Frau betriebenen GbR. Dass auch das FA die Möglichkeit einer Mitunternehmerschaft in Betracht gezogen hat, ergibt sich aus seinem Antrag an das FG vom 20. November 2002, die Ehefrau des Klägers beizuladen.
- 21** 2. Im Rahmen seiner Ermessensentscheidung hat das FG bei der Abwägung prozessökonomischer Gesichtspunkte und der Interessen der Beteiligten zu beachten, dass die vorgreifliche Entscheidung bzw. Feststellung für das auszusetzende Verfahren nicht bindend sein muss (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 1987 I R 350/83, BFHE 152, 401, BStBl II 1988, 600). Es genügt, dass das andere Verfahren irgendwie für die Entscheidung präjudizial ist, d.h. dass es irgendeinen rechtlichen Einfluss auf das auszusetzende Verfahren hat (vgl. Gräber/Koch, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 74 Rz 2, m.w.N.).
- 22** a) Ein Rechtsstreit ist auszusetzen, um ein Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung durchzuführen, wenn ernstlich zweifelhaft ist, ob überhaupt einkommensteuerpflichtige Einkünfte erzielt werden und/oder ob diese mehreren Personen zuzurechnen sind. Grund dafür ist, dass über diese (Vor-)Fragen --entsprechend dem materiell-rechtlichen Zweck des Verfahrens, eine inhaltlich identische Sachbehandlung gegenüber allen potentiell betroffenen Steuerpflichtigen sicherzustellen-- nur einheitlich gegenüber allen (potentiell) an den Einkünften Beteiligten entschieden werden kann (BFH-Beschluss vom 4. April 2008 IV R 91/06, BFH/NV 2008, 1289, m.w.N.). Eine solche Bindung liegt beispielsweise in dem Parallelverfahren des Klägers wegen der gesonderten Gewinnfeststellung der Jahre 1994 und 1995 an die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung vor.
- 23** b) Bei der Überprüfung der vorliegenden Gewerbesteuermessbeträge ist aber zu beachten, dass die Gewerbeertragsermittlung nach § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewSt) materiell-rechtlich eigenständig erfolgt; auch verfahrensrechtlich stellen die Einkommensteuer- und die Gewinnfeststellungsbescheide insoweit keine Grundlagenbescheide dar, die die Finanzverwaltung und das FG daran hindern könnten, die steuerliche Einordnung der Einkünfte im Gewerbesteuerverfahren anders zu treffen als im Einkommensteuerverfahren (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. Senatsbeschluss vom 22. April 2008 X B 154/07, BFH/NV 2008, 1361). Dennoch könnten die prozessökonomischen Erwägungen für eine Aussetzung des Verfahrens auch in diesen Fällen sprechen: Zum einen fungieren aufgehobene oder geänderte Einkommensteuer- und Feststellungsbescheide in einem gewissen Umfang als de facto Grundlagenbescheide (vgl. Selder in Glanegger/ Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 35b Rz 2, m.w.N.). Zum anderen ist gemäß § 35b Abs. 1 GewStG ein Gewerbesteuermessbescheid von Amts wegen aufzuheben oder zu ändern, wenn der Einkommensteuerbescheid oder ein Feststellungsbescheid "aufgehoben oder geändert wird und die Aufhebung oder Änderung den Gewinn aus Gewerbebetrieb berührt". Es erscheint daher sinnvoll, aus Gründen der Übersichtlichkeit der Prozesssituation in den Fällen, in denen das Verfahren wegen der gesonderten

Feststellung des Gewinns eines bestimmten Jahres ausgesetzt werden muss, auch das Verfahren in Bezug auf die Gewerbesteuerermessbeträge auszusetzen.

- 24** Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang abzuwägen haben, ob es die Aussetzung auch dieses Verfahrens bis zur für die Gewinnfeststellung notwendigen Durchführung des einheitlichen und gesonderten Feststellungsverfahrens für ermessensgerecht hält oder nicht.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de