

Urteil vom 12. December 2013, X R 33/11

Hotel und Appartementhaus als Teilbetriebe - Freie Beweiswürdigung - Feststellungslast

BFH X. Senat

EStG § 16 Abs 1 Nr 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, EStG VZ 2007

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 24. May 2011, Az: 3 K 254/10

Leitsätze

1. NV: Für die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung muss das Gesamtunternehmen des Steuerpflichtigen im Zeitpunkt der Veräußerung des einen Teilbetriebs (hier: des Hotels) aus mindestens zwei Teilbetrieben bestehen.
2. NV: Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO muss das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden. Das Gericht darf weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden, noch darf es seine Überzeugung auf Umstände gründen, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Klägerin betrieb das Hotel G (Hotel) von 1999 bis zu dessen Veräußerung im Dezember 2007. Das Hotel verfügte über zwei Einzelzimmer, fünfzehn Doppelzimmer, zwei Suiten sowie über fünf Appartements mit Kochgelegenheit. Es gab einen hauseigenen Wellnessbereich; zudem war das Restaurant L angeschlossen. Das Hotel wurde als Familienbetrieb geführt; die Klägerin hatte dementsprechend sowohl mit dem Kläger als auch mit ihren beiden Töchtern und deren Ehemännern entsprechende Arbeitsverträge abgeschlossen.
- 2 Im Jahr 2004 erwarb die Klägerin das Appartementhaus "H" (Appartementhaus) mit acht Wohnungen, die sie --wie auch die Voreigentümerin-- als Ferienwohnungen in der Zeit von Mitte März bis Mitte Oktober eines Jahres vermietete.
- 3 Die beiden Gebäude befinden sich auf unterschiedlichen Seiten derselben Straße und sind ca. 300 m voneinander entfernt. Sie haben jeweils eigene Anschlüsse an die öffentlichen Versorgungsleitungen sowie eigene Parkplätze. Der gesamte Gästekontakt sowohl für das Hotel als auch für das Appartementhaus --ob telefonisch, persönlich oder per Internet-- wurde durch die Angestellten des Hotelbetriebes abgewickelt. Die anfallende Wäsche wurde von der Klägerin in der auf dem Grundstück des Hotels belegenen Wäscherei gereinigt.
- 4 Die in den jeweiligen Werbeflyern angegebenen Internetadressen lauteten: "h....de" und "g....de". Die E-Mail-Adressen (...@g...-h....de) waren ebenso wie die Telefon- und Telefaxnummern identisch. Der E-Mail-Zugang des Appartementhauses war auf dem Computer des Hotels eingerichtet.
- 5 Die Klägerin ermittelte im Streitjahr ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Der Bilanz für das Jahr 2007 waren mehrere Anlagekonten beigefügt, die jedoch nicht den einzelnen Gebäuden zugeordnet waren. Es existierte weder eine getrennte Buchführung noch eine gesonderte Gewinnermittlung.
- 6 Am 18. Dezember 2007 veräußerte die Klägerin das streitbefangene Hotelgrundstück zum Kaufpreis von ... €. Der Erwerber führte das Hotel und Restaurant unter demselben Namen fort. In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte die Klägerin einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €.
- 7 Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) im Anschluss an eine Außenprüfung nicht und behandelte den Veräußerungsgewinn als nicht begünstigten laufenden Gewinn. Nach seiner Auffassung seien das Appartementhaus und das Hotel keine Teilbetriebe, da sie organisatorisch nicht selbständig betrieben worden seien.

- 8** Demgegenüber vertraten die Kläger die Ansicht, die vorgenommene Trennung zwischen dem Hotel und dem Appartementhaus sei ausreichend gewesen. Die Verlinkung der unterschiedlichen Internet-Seiten des Hotels einerseits und des Appartementhauses andererseits sei auch bei fremden Dritten üblich. Die Unterstützung der Klägerin durch die Mitarbeiter des Hotels bei der Reinigung der Ferienwohnungen in der Hochsaison seien untergeordnete Tätigkeiten, die für das Vorliegen eines Teilbetriebes nicht von Bedeutung seien.
- 9** Das Appartementhaus habe über ein eigenes Büro und über unterschiedliche Telefonanschlüsse verfügt. Dort seien durch den Kläger nur die kaufmännischen und Verwaltungsaufgaben erledigt worden, so dass dieses Büro nicht ständig besetzt gewesen sei. Aus Gründen der ständigen Erreichbarkeit für die Gäste sei der Telefonanschluss des Hotels auch für das Appartementhaus mitgenutzt worden.
- 10** Für die Gäste des Appartementhauses habe man zwar auch die Rechnungsvordrucke des Hotels verwendet, die Beherbergungsleistungen seien jedoch korrekt bezeichnet worden, so dass auch für Fremde erkennbar gewesen sei, welche Leistung der Gast in Anspruch genommen und bezahlt habe. Dass in den Werbematerialien für das Appartementhaus kurze Zeit auf die Möglichkeit hingewiesen worden sei, in dem Hotel der Klägerin gegen Entgelt das Frühstück einnehmen und die Sauna benutzen zu können, spreche nicht gegen die Eigenständigkeit.
- 11** Entscheidend sei, dass das Hotel einerseits und das Appartementhaus andererseits unterschiedliche Zielrichtungen gehabt und damit über unterschiedliche Kundenkreise verfügt hätten. Insoweit sei der Sachverhalt mit dem vom erkennenden Senat am 23. November 1988 X R 1/86 (BFHE 155, 521, BStBl II 1989, 376) entschiedenen Fall durchaus vergleichbar.
- 12** Abzustellen sei auf die Sicht des Veräußerers; das Augenmerk sei dabei auf das veräußerte und nicht auf das zurückbehaltene Objekt zu richten. Das Hotel sei vor dem Erwerb des Appartementhauses völlig eigenständig geführt worden und habe auch nach dessen Inbetriebnahme im Jahr 2005 ohne organisatorische Änderungen weiterbetrieben werden können. Nach der Veräußerung des Hotels im Dezember 2007 sei es ebenfalls ohne große organisatorische Maßnahmen möglich gewesen, das Appartementhaus weiter zu führen. Es seien lediglich die Internet-Seite des Appartementhauses neu zu fassen sowie einige neue Telefonnummern einzustellen gewesen.
- 13** Es sei offensichtlich, dass die Möglichkeit zur jederzeitigen Herstellung der organisatorischen Selbständigkeit bestanden habe. Da diese Möglichkeit der organisatorischen Selbständigkeit gleichzusetzen sei, müsse von einem Teilbetrieb ausgegangen werden.
- 14** Das Finanzgericht (FG) bejahte das Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung und gab der Klage dementsprechend statt. Das zurückbehaltene Appartementhaus könne als ein mit einer gewissen Selbständigkeit versehener Teil des Unternehmens der Klägerin angesehen werden. Das Appartementhaus und das Hotel seien auf verschiedenartige betriebliche Nutzungen mit unterschiedlichen Kundenkreisen angelegt gewesen. Während die Ferienappartements dem längerfristigen Aufenthalt mit Selbstversorgung dienten, habe das Hotel den Gästen Übernachtungen mit der Möglichkeit der Restauration zur Verfügung gestellt. Die Angebote des Hotels und des Appartementhauses hätten sich somit an unterschiedliche Kundenkreise mit unterschiedlichen Bedürfnissen gerichtet. Die Preisgestaltungen des Hotels und des Appartementhauses seien ebenfalls unterschiedlich gewesen. Hotel und Appartementhaus seien räumlich voneinander getrennt gewesen. Für die Verwaltung des Appartementhauses habe in dem Privathaus der Klägerin ein Büro zur Verfügung gestanden. Die organisatorische Selbständigkeit des Appartementhauses ergebe sich zudem daraus, dass es bereits vor dem Erwerb durch die Klägerin von der vorherigen Eigentümerin selbständig zur Erzielung von Einnahmen genutzt worden sei. Auch die Klägerin habe nach der Veräußerung des Hotels ohne größere organisatorische Maßnahmen das Appartementhaus weiterhin zur Einkünfteerzielung nutzen können. Es seien zudem keine Umstände erkennbar, aufgrund derer die Lebensfähigkeit des Betriebes "Appartementhaus" nach dem Verkauf des Hotels in Frage gestellt werden könnte.
- 15** Zur Begründung seiner Revision trägt das FA vor, das Urteil beruhe sowohl auf der fehlerhaften Anwendung des § 16 EStG als auch auf der Verletzung von § 96 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).
- 16** Voraussetzung für die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung sei, dass bereits im Zeitpunkt der Veräußerung zwei voneinander unabhängige Teilbetriebe bestanden hätten. Entscheidend sei das Gesamtbild der Verhältnisse beim Veräußerer.
- 17** Abgrenzungsmerkmale seien das selbständige Auftreten des Betriebsteils in der Art eines Zweigbetriebes, das personelle Eigenleben innerhalb des Gesamtbetriebes, das Vorhandensein von eigenem Inventar, eine gesonderte Buchführung, eine eigene Verwaltung, der Einsatz verschiedenen Personals, eine selbständige Preisgestaltung, die

örtliche Trennung, ungleichartige betriebliche Tätigkeiten und das Bestehen eines eigenen Kundenkreises. Bis auf die örtliche Trennung sei keines der genannten Abgrenzungsmerkmale erfüllt worden. Insbesondere seien die vom FG als entscheidungserheblich angesehenen Merkmale "eigener Kundenstamm" und "ungleichartige betriebliche Tätigkeiten" im Streitfall nicht gegeben gewesen.

- 18** Die Verletzung des § 96 Abs. 1 FGO begründet das FA u.a. damit, dass sich das FG in der Entscheidungsfindung offenbar erheblich von dem Vorbringen der Klägerin in der mündlichen Verhandlung habe beeinflussen lassen, ohne jedoch die Beweiskraft dieser Aussage zu würdigen. Das FG habe zudem den Widerspruch zum Inhalt der Akten übersehen. Auch habe es in seine Entscheidungsfindung die Tatsache nicht einbezogen, dass im Hotel ebenfalls fünf Appartements vorhanden gewesen seien, die sich in ihrer Ausstattung nicht von derjenigen der Ferienwohnungen des Appartementhauses unterschieden hätten, so dass es insoweit zu einer Überschneidung der Kundenkreise gekommen sei.
- 19** Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 20** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 21** Das FG habe zu Recht eine organisatorische Selbständigkeit des Appartementhauses bejaht. Im Gegensatz zur Auffassung des FA sei das FG nicht davon ausgegangen, für das zurückbehaltene Appartementhaus habe lediglich die Möglichkeit der Selbständigkeit bestanden. Den Ausführungen des FG sei vielmehr zu entnehmen, dass es eine gewisse bereits bestehende Selbständigkeit des Appartementhauses bejaht habe. Eine Verletzung des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO liege nicht vor. Das FG habe sein Urteil zu Recht auf das Kriterium des unterschiedlichen Kundenkreises gestützt. Auch bei einem möglicherweise vergleichbaren Preis seien die Angebote des Appartementhauses und des Hotels verschieden gewesen und hätten unterschiedliche Zielgruppen angesprochen.

Entscheidungsgründe

- 22** II. Die Revision führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 23** 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass für die Annahme einer Teilbetriebsveräußerung das Gesamtunternehmen der Klägerin im Zeitpunkt der Veräußerung des Hotels aus mindestens zwei Teilbetrieben hätte bestehen müssen (vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 12. April 1989 I R 105/85, BFHE 157, 93, BStBl II 1989, 653; Geissler in Herrmann/Heuer/Raupach, § 16 EStG Rz 150; Schmidt/Wacker, EStG, 32. Aufl., § 16 Rz 144).
- 24** Ebenfalls zu Recht ist es dabei davon ausgegangen, dass ein Teilbetrieb ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs ist, der --für sich betrachtet-- alle Merkmale eines Betriebes im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Ob ein Betriebsteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit besitzt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse --beim Veräußerer-- zu entscheiden. Den Abgrenzungsmerkmalen --z.B. räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung, selbständige Organisation, eigenes Anlagevermögen, ungleichartige betriebliche Tätigkeit, eigener Kundenstamm-- kommt je nachdem, ob es sich um einen Fertigungs-, Handels- oder Dienstleistungsbetrieb handelt, unterschiedliches Gewicht zu. Eine völlig selbständige Organisation mit eigener Buchführung ist für die Annahme eines Teilbetriebs nicht erforderlich. Diese Merkmale kennzeichnen bereits den eigenständigen Gesamtbetrieb im Gegensatz zum bloßen Teilbetrieb. Der Teilbetrieb ist eine Untereinheit des Gesamtbetriebs, ein selbständiger Zweigbetrieb im Rahmen eines Gesamtunternehmens (ständige BFH-Rechtsprechung, vgl. statt vieler Senatsurteil vom 9. Dezember 2009 X R 4/07, BFH/NV 2010, 888, m.w.N.).
- 25** 2. Die dem FG obliegende und von ihm vorgenommene Beweiswürdigung schöpft jedoch das Gesamtergebnis des Verfahrens nicht aus.
- 26** a) Nach § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO muss das FG nach seiner freien, aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens gewonnenen Überzeugung entscheiden. Das Gesamtergebnis des Verfahrens bilden alle rechtserheblichen Umstände tatsächlicher Art, die Gegenstand der mündlichen Verhandlung waren (Senatsurteil vom 20. Juni 2012 X R 20/11, BFH/NV 2012, 1778, Rz 21 ff.). Das bedeutet, dass die richterliche Überzeugung ihre Grundlage in dem

Gesamtergebnis des Verfahrens haben muss. Das Gericht darf weder Umstände, die zum Gegenstand des Verfahrens gehören, ohne zureichenden Grund ausblenden, noch darf es seine Überzeugung auf Umstände gründen, die nicht zum Gegenstand des Verfahrens zählen (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 96 FGO Rz 39).

- 27** b) Seine Annahme, zwei Teilbetriebe seien gegeben, hat das FG entscheidend damit begründet, das Appartementhaus und das Hotel seien auf verschiedenartige betriebliche Nutzungen mit einem unterschiedlichen Kundenkreis mit andersartigen Bedürfnissen angelegt gewesen. Während die Ferienappartements dem längerfristigen Aufenthalt mit Selbstversorgung gedient hätten, habe das Hotel den Gästen Übernachtungen mit der Möglichkeit der Restauration angeboten.
- 28** Das FG hat jedoch erkennbar die Tatsache außer Acht gelassen, dass das Hotel ebenfalls über fünf Appartements mit einem ähnlichen Leistungsangebot verfügt hat. Ob auch unter Berücksichtigung dieses Umstandes von einem unterschiedlichen Kundenkreis von Hotel und Appartementhaus ausgegangen werden kann oder die Kundenkreise nicht doch vermengt worden sind, wird das FG unter Würdigung der Gesamtumstände erneut zu beurteilen und zu entscheiden haben.
- 29** 3. Zudem ermöglichen es die Feststellungen und die Beweiswürdigung des FG dem erkennenden Senat nicht, nachzuvollziehen, warum der Betrieb des Appartementhauses die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche gewisse Selbständigkeit im Rahmen des Gesamtunternehmens aufgewiesen haben soll.
- 30** a) Zwar ist die tatrichterliche Überzeugungsbildung revisionsrechtlich nur eingeschränkt überprüfbar. Das FG hat jedoch im Einzelnen darzulegen, wie und dass es seine Überzeugung in rechtlich zulässiger und einwandfreier Weise gewonnen hat (BFH-Beschluss vom 13. März 1997 I B 78/96, BFH/NV 1997, 772). Die subjektive Gewissheit des Tatrichters vom Vorliegen eines entscheidungserheblichen Sachverhalts ist nur dann ausreichend und für das Revisionsgericht bindend, wenn sie auf einer logischen, verstandesmäßig einsichtigen Beweiswürdigung beruht, deren nachvollziehbare Folgerungen den Denkgesetzen entsprechen und von den festgestellten Tatsachen getragen werden. Fehlt es an einer tragfähigen Tatsachengrundlage für die Folgerungen in der tatrichterlichen Entscheidung oder fehlt die nachvollziehbare Ableitung dieser Folgerungen aus den festgestellten Tatsachen und Umständen, so liegt ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung auch ohne besondere Rüge vom Revisionsgericht beanstandet werden kann (vgl. zum Ganzen Senatsurteil in BFH/NV 2012, 1778, Rz 23).
- 31** b) Nach Ansicht des FG spricht die vorherige und spätere selbständige Nutzung des Appartementhauses zur Erzielung von Einnahmen für die Annahme einer organisatorischen Selbständigkeit. Dabei übersieht das FG aber, dass es auf die Selbständigkeit der Tätigkeit im Rahmen eines Gesamtbetriebes eines Steuerpflichtigen *zum Zeitpunkt der Veräußerung* ankommt, und nicht darauf, ob zu einem anderen Zeitpunkt ohne erheblichen Umstellungsaufwand eine organisatorische Verselbständigung herbeigeführt werden könnte. Zwar mag das vorherige oder spätere eigenständige Betreiben des Appartementhauses ein --wenn auch schwaches-- Anzeichen für die auch als Teil eines Gesamtbetriebes bestehende Selbständigkeit sein; als einziges Indiz ist es jedoch nicht ausreichend.
- 32** c) Das FG hat es indes versäumt, weitere tragfähige Indizien für die Selbständigkeit des Appartementhauses aufzuzeigen.
- 33** aa) Sofern das FG ausführt, für die Annahme eines Teilbetriebes sei es unschädlich, dass die Gäste des Appartementhauses --soweit Buchungsanfragen, Schlüsselübergabe, Rechnungserstellung, Reinigung der Wäsche betroffen gewesen seien-- von den Mitarbeitern des Hotels betreut worden seien, werden lediglich negative Aspekte angesprochen. Merkmale, die positiv auf die gewisse organisatorische Selbständigkeit des Appartementhauses hindeuten, fehlen in den Entscheidungsgründen.
- 34** bb) Allein die räumliche Trennung der Gebäude kann zur Begründung nicht ausreichen, zumal die Distanz von 300 Metern nicht so groß ist, dass zwangsweise eine separate Organisation der beiden Beherbergungsunternehmen notwendig geworden wäre.
- 35** cc) Wenn das FG darauf hinweist, den Klägern habe für die Verwaltung des Appartementhauses ein Büro in ihrem Privathaus zur Verfügung gestanden, fehlt eine Darstellung, welche konkreten Tätigkeiten dort im Zusammenhang mit der Organisation des Appartementhauses überhaupt erledigt worden sein könnten. Eine Erläuterung wäre vor allem im Hinblick auf eine Abgrenzung zu den Verwaltungsaktivitäten der Mitarbeiter des Hotels notwendig gewesen.

- 36** 4. Die Sache muss daher zur weiteren Aufklärung des Sachverhalts und zur Vervollständigung des Gesamtbildes der Verhältnisse an das FG zurückverwiesen werden.
- 37** Kommt das FG bei der Beweiswürdigung nach § 96 Abs. 1 FGO zu dem Ergebnis, dass die Voraussetzungen eines steuerlichen Teilbetriebs nicht als nachgewiesen anzusehen sind, trifft die Kläger die objektive Beweislast (Feststellungslast) für den Nachweis dieser Tatsache, da der Steuerpflichtige grundsätzlich die objektive Beweislast für diejenigen Tatsachen trägt, die die Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung begründen oder die den Steueranspruch aufheben oder einschränken (vgl. auch BFH-Urteil vom 20. März 1987 III R 172/82, BFHE 149, 536, BStBl II 1987, 679).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de