

Urteil vom 16. April 2015, IV R 2/12

Korrektur eines Gewinnfeststellungsbescheids bei nachträglichem Bekanntwerden einer Betriebsaufspaltung

BFH IV. Senat

AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 181 Abs 1 S 1

vorgehend FG Köln, 21. November 2011, Az: 10 K 2812/07

Leitsätze

1. NV: Ein Feststellungsbescheid ist nach § 181 Abs. 1 Satz 1, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen nachträglich bekannt werden, die zu einer Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen bei jedenfalls einem Feststellungsbeteiligten führen .
2. NV: Wird dem Finanzamt erst nach erfolgter Gewinnfeststellung in einer nachfolgenden Außenprüfung bekannt, dass ein Mietvertrag abgeschlossen war, aufgrund dessen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt waren, so ist dies nachträglich bekannt geworden im Sinne von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 22. November 2011 10 K 2812/07 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) und ihr früherer Ehemann (M) waren je zur Hälfte Eigentümer eines bebauten Grundstücks ...(E-Str.). Im Jahr 1995 wurde ein Anbau auf dem Grundstück hergestellt. Dieser Anbau wurde mit Mietvertrag vom 13. Dezember 1995 von den Eheleuten vermietet. Der Mietvertrag umfasste fünf Räume mit einer Gesamtfläche von 117 qm sowie Grünflächen und zwei Stellplätze. Mieterin war die G-GmbH. Von den Anteilen an der G-GmbH hielten M 60 % und die Klägerin 40 %.
- 2 Die Klägerin und M erklärten in ihren gemeinsamen Einkommensteuererklärungen der Jahre 1995 bis 1997 unter anderem Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundeigentum, darunter des Grundstücks E-Str. In den Einkommensteuerakten der Klägerin der Jahre 1995 bis 1997 sind Lohnsteuerkarten für die Klägerin enthalten, die von der Arbeitgeberin G-GmbH ausgestellt worden waren. Zudem lagen Steuerbescheinigungen der G-GmbH für Ausschüttungen an die Klägerin vor.
- 3 In den Erläuterungen des Einkommensteuerbescheids 1995 für die Klägerin und M vom 22. Mai 1996 wurde ausgeführt:
"Besonders w i c h t i g
Ich bitte folgende Angaben nachzuholen bzw. Unterlagen nachzureichen:
- Original-Steuerbescheinigungen
- Mietvertrag(e) über den Büroanbau
- Fertigstellungstermin des Büroanbaus"
- 4 Der Mietvertrag zwischen der G-GmbH und den Eheleuten befindet sich weder in deren Einkommensteuerakten der Jahre 1995 bis 1997 noch in den Akten über die gesonderte und einheitliche Feststellung der aus den Eheleuten bestehenden G-GbR für die Jahre 1998 bis 2001.

- 5** Im Jahr 1998 trennten sich die Klägerin und M. Ab dem Jahr 1998 erklärten die Klägerin und M Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung --unter anderem des Grundstücks E-Str.-- im Rahmen von Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der G-GbR bei dem Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt --FA--). Bei dem FA war für die Bearbeitung dieser Erklärungen ein anderer Bezirk zuständig als für die zuvor vorgenommenen Einkommensteuer-Veranlagungen. M erwarb am 1. April 2001 im Rahmen einer Teilungsversteigerung den Anteil der Klägerin an dem Grundeigentum in der E-Str.
- 6** Das FA stellte mit Bescheid vom 12. März 2003 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Einkünfte der G-GbR für das Jahr 2001 erklärungsgemäß gesondert und einheitlich als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fest. Am 4. Dezember 2003 hob das FA den dort zunächst gesetzten Vorbehalt der Nachprüfung auf.
- 7** Im Jahr 2005 führte das FA bei der G-GbR eine Außenprüfung durch. Der Prüfer gelangte hierbei, nachdem ihm auf entsprechende Anforderung der Mietvertrag vorgelegt worden war, zu der Auffassung, dass zwischen der G-GbR und der G-GmbH bis zum Verlust des Miteigentums der Klägerin an dem Grundstück in der E-Str. am 1. April 2001 eine Betriebsaufspaltung vorgelegen habe. In seinem Prüfungsbericht vom 2. März 2005 nahm der Prüfer an, dass die Klägerin einen Veräußerungsgewinn aus der Übertragung ihres Miteigentumsanteils an der E-Str. in Höhe von 76.429,88 DM sowie aus einer Entnahme ihrer Anteile an der G-GmbH mit einem Wert von 2.445.554 DM zu versteuern habe. Die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb wegen der Beendigung der in ihrer Person bestehenden Betriebsaufspaltung seien deshalb in Höhe von 2.521.983,38 DM anzusetzen.
- 8** Das FA folgte der Auffassung des Außenprüfers und erließ am 20. Juni 2005 unter Verweis auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) einen geänderten Feststellungsbescheid für die G-GbR. Der Klägerin wurden hierbei Einkünfte aus Gewerbebetrieb von 2.525.250,98 DM zugewiesen, darunter ein Veräußerungsgewinn von 2.521.983,38 DM. Den dagegen gerichteten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück. Hiergegen richtete sich die erhobene Klage. Im Laufe des Klageverfahrens erließ das FA am 8. Juni 2011 einen Änderungsbescheid. Darin wurden die im Jahr 2001 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 536.598 DM vermindert. Sie wurden in Höhe von 531.696,60 DM der Klägerin zugewiesen; hiervon waren 528.429 DM als Veräußerungsgewinne festgestellt.
- 9** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 22. November 2011 statt. Es war der Auffassung, dass die Änderung des Bescheids unzulässig sei, da die Korrektornorm nicht eingreife. Die Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien nicht gegeben, da dem FA die Tatsachen, die zur Annahme einer Betriebsaufspaltung zwischen der G-GbR und der G-GmbH geführt hätten, nicht nachträglich bekannt geworden seien. Auch der für die Besteuerung der G-GbR zuständige Veranlagungsbezirk habe Kenntnis von den Tatsachen gehabt, aus denen sich eine Betriebsaufspaltung ergeben habe. Neuere Erkenntnisse hätten sich nicht aus der Außenprüfung ergeben. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 585 veröffentlicht.
- 10** Mit seiner Revision hält das FA an seiner Auffassung fest, dass eine Korrektur des Feststellungsbescheids möglich und geboten gewesen sei, weil ihm die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderlichen Tatsachen nachträglich bekannt geworden seien. Das FA weist darauf hin, dass sich aus den Steuerakten der G-GmbH bis einschließlich des Jahres 2000 nicht ergebe, dass die G-GmbH Räume von der Klägerin und M angemietet habe. In diesen Akten befinde sich nicht der Mietvertrag zwischen der G-GmbH und der Klägerin sowie M über den Anbau auf der E-Str.
- 11** Das FA beantragt,
das Urteil des FG Köln vom 22. November 2011 10 K 2812/07 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 12** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 13** Die für die Annahme der Betriebsaufspaltung erforderlichen Tatsachen seien dem für die Körperschaftbesteuerung der G-GmbH zuständigen Bezirk des FA bekannt gewesen. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), wonach keine Wissenszurechnung von dort erfolge, bedürfe einer Überprüfung. Das FA könne sich sonst durch kleinteilige Bildung von Dienststellen künstlich unwissend machen. Auch die Außenprüfer der G-GmbH hätten hiervon Kenntnis gehabt.
- 14** Wer nach der behördlichen Organisation für die Einkommensbesteuerung zuständig gewesen sei, könne die Klägerin nicht erkennen. Das FA habe seinen Organisationsplan nicht vorgelegt. Es sei davon auszugehen, dass die für die Einkommensteuer zuständige Sachbearbeiterin auch für die Prüfung des Vorliegens einer

Betriebsaufspaltung zuständig gewesen sei. Nach Feststellung des FG habe diese Sachbearbeiterin jedoch über die entscheidende Tatsachenkenntnis verfügt.

- 15** Bisher sei die für die Klägerin angenommene Entnahme der Höhe nach nicht zutreffend ermittelt worden. Deshalb müsse das Verfahren --hilfsweise-- an das FG zur weiteren Aufklärung zurückverwiesen werden.

Entscheidungsgründe

- 16** II. Die zulässige Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache zurückzuverweisen. Der Senat ist auf Grundlage der getroffenen Feststellungen nicht in der Lage, selbst in der Sache zu entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** 1. Zu Unrecht hat das FG das Vorliegen der Voraussetzungen des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO verneint. Dem FA sind die Tatsachen, die die Annahme einer Betriebsaufspaltung zwischen der G-GbR und der G-GmbH rechtfertigen, erst nachträglich bekannt geworden.
- 18** a) Nach § 181 Abs. 1 Satz 1, § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ist ein Feststellungsbescheid aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer Erhöhung der Besteuerungsgrundlagen bei jedenfalls einem Feststellungsbeteiligten führen (vgl. BFH-Urteil vom 24. Juni 2009 IV R 55/06, BFHE 226, 14, BStBl II 2009, 950). Da § 173 AO keine allgemeine Fehlerberichtigungsvorschrift ist, rechtfertigt nur das nachträgliche Bekanntwerden von Tatsachen und Beweismitteln eine Änderung nach dieser Vorschrift, nicht hingegen ein nachträglich erkannter Rechtsfehler. Nachträglich bekannt gewordene Tatsachen oder Beweismittel, nicht hingegen rechtliche Erwägungen, müssen für eine auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gestützte Korrektur maßgeblich sein. Ein Bescheid darf wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel deshalb nur dann aufgehoben oder geändert werden, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit anders entschieden hätte (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. November 1987 GrS 1/86, BFHE 151, 495, BStBl II 1988, 180; BFH-Urteil vom 9. April 2014 X R 1/11, BFH/NV 2014, 1499, m.w.N.).
- 19** b) Dem FA ist der Mietvertrag, der bereits am 13. Dezember 1995 zwischen der Klägerin und M sowie der G-GmbH geschlossen worden ist, erstmals im Rahmen der Betriebsprüfung der G-GbR bekannt geworden. Erst auf Grund der Kenntnis des Mietvertrags, der eine Tatsache i.S. des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO darstellt, waren dem FA alle Voraussetzungen bekannt, die die Annahme einer Betriebsaufspaltung zunächst ab 1995 zwischen der Klägerin und M und sodann ab 1998 zwischen der G-GbR einerseits und der G-GmbH andererseits rechtfertigten.
- 20** aa) Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 54/11, BFH/NV 2013, 1557, ständige Rechtsprechung).
- 21** bb) Zu Unrecht geht das FG davon aus, dass dem FA auch ohne die Kenntnis des Mietvertrags die zur Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderlichen Tatsachen schon vor der Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung mit Bescheid vom 4. Dezember 2003 bekannt gewesen seien.
- 22** Unabhängig von der Frage, auf welches Wissen welcher Personen innerhalb der Finanzverwaltung betreffend welche Steuerarten und Veranlagungszeiträume abzustellen ist, rechtfertigen die Feststellungen des FG diesen Schluss nicht.
- 23** Die Tatsachen, dass die G-GbR im Streitjahr 2001 ein Grundstück vermietete und dafür Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte, dass dieses Grundstück dieselbe Anschrift aufwies, wie sie die Arbeitgeberin der Klägerin hatte und auch dass die G-GmbH Dividenden an die Klägerin ausgeschüttet hatte, erlauben keine Schlussfolgerung dahingehend, dass eine sachliche Verflechtung zwischen der G-GbR und der G-GmbH im Sinne der Anforderungen an das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung bestanden hat.
- 24** cc) Erst dem Mietvertrag vom 13. Dezember 1995 der Klägerin und des M mit der G-GmbH sind die nötigen Erkenntnisse über das Vorliegen der sachlichen Verflechtung zu entnehmen. Nach den Feststellungen des FG ist der

Mietvertrag vom 13. Dezember 1995 dem FA erst nach Erlass des Bescheids vom 4. Dezember 2003 bekannt geworden.

- 25 Zwar hatte die Klägerin behauptet, der Mietvertrag sei im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 1995 vorgelegt worden. Dies war aber vom FA bestritten worden. Das FG konnte --auch nach Durchführung einer Beweisaufnahme durch Zeugenvernehmung-- nicht feststellen, dass der Mietvertrag vor der Betriebsprüfung zu den Akten des FA gelangt war.
- 26 Die Feststellungslast dafür, dass dem FA die Tatsachen, die die Betriebsaufspaltung zur Folge hatten, bis zum Erlass des Bescheids vom 4. Dezember 2003 bekannt waren, hat die Klägerin zu tragen. Wenn auch die Feststellungslast für eine die Besteuerungsgrundlagen erhöhende Änderung eines Feststellungsbescheids nach allgemeinen Grundsätzen dem FA obliegt (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2009 II R 4/08, BFH/NV 2009, 1599), so kann hier die negative Tatsache, dass der Mietvertrag zum maßgeblichen Zeitpunkt nicht vorgelegt worden war, von dem FA nicht anders als durch den Sachvortrag, dass dies nicht der Fall war, dargelegt werden. Zwar ändert die Schwierigkeit eines Negativbeweises grundsätzlich nichts an der Verteilung der Feststellungslast. Denjenigen, der sich auf das Nichtvorliegen von Tatsachen beruft, kann die Feststellungslast aber nur dann treffen, wenn der Gegner (hier also die Klägerin) substantiiert Tatsachen und Umstände vorgetragen hat, die für das Vorliegen des Positivums sprechen (vgl. BFH-Beschluss vom 8. April 1993 X B 22/92, BFH/NV 1994, 180). Einen solchen substantiierten Tatsachenvortrag ist die Klägerin schuldig geblieben. Sie hat weder Art und Weise noch Zeitpunkt der Einreichung des Mietvertrags beim FA vorgetragen.
- 27 c) Anhaltspunkte dafür, dass die Änderung der Einkünftefeststellung treuwidrig gewesen sein könnte, sind weder den Feststellungen des FG noch dem Akteninhalt zu entnehmen.
- 28 Zwar ist es der Finanzverwaltung aus dem Grundsatz von Treu und Glauben verwehrt, eine belastende Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO durchzuführen, wenn dem FA die nachträglich bekannt gewordene Tatsache bei ordnungsgemäßer Erfüllung seiner Ermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wäre (vgl. BFH-Beschluss vom 6. Februar 2013 X B 164/12, BFH/NV 2013, 694, ständige Rechtsprechung).
- 29 Eine Verletzung der Ermittlungspflicht könnte hier allenfalls darin zu sehen sein, dass das FA nicht auf der Vorlage des mit den Erläuterungen zum Einkommensteuerbescheid 1995 vom 22. Mai 1996 angeforderten Mietvertrags bestanden hat. Ob das Unterlassen einer erneuten Anforderung des Mietvertrags im Streitfall eine Ermittlungspflichtverletzung des FA überhaupt begründen könnte, kann der Senat jedoch dahinstehen lassen, denn selbst eine Verletzung der Ermittlungspflicht unterstellt, würde diese einer Korrektur nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht entgegenstehen, weil die Klägerin selbst der ihr auf Grund der ausdrücklichen Aufforderung in den Erläuterungen des Einkommensteuerbescheids 1995 bekannten Mitwirkungspflicht, den Mietvertrag vorzulegen, nicht nachgekommen ist und sie deshalb ein erhebliches Mitverschulden an der fehlenden Kenntnis des FA von dem Vorliegen des Mietvertrags der Klägerin und des M mit der G-GmbH trifft (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2013, 694).
- 30 2. Das Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, da die Sache noch nicht spruchreif ist (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Vor dem Hintergrund seiner Annahme, die Voraussetzungen der Korrektornorm des § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO seien nicht gegeben, hat das FG die Folgen der Beendigung einer Betriebsaufspaltung nicht geprüft. Dies wird im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein.
- 31 Ohne Bindungswirkung weist der Senat auf Folgendes hin: Entgegen der Annahme des FG ist den Akten nicht zu entnehmen, dass die aus der Klägerin und M bestehende G-GbR durch Übertragung des Miteigentumsanteils der Klägerin an dem Grundstück E-Str. auf M und die dadurch bedingte Beendigung der Betriebsaufspaltung bereits vollbeendet wurde. Denn die G-GbR hat ausweislich der in den Akten befindlichen Feststellungserklärungen auch für den dem Streitjahr nachfolgenden Veranlagungszeitraum noch Vermietungseinkünfte aus weiteren Immobilien sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass die G-GbR später, bis zum Zeitpunkt der Klageerhebung oder danach vollbeendet worden ist. Der G-GbR stand daher weiterhin die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO zu. Zutreffend ist die vorliegende Klage daher auch namens der G-GbR erhoben worden. Die Klage wurde erst auf Grund des rechtlichen Hinweises des Vorsitzenden Richters des FG im Erörterungstermin in eine solche u.a. der Klägerin umgedeutet und das Rubrum entsprechend geändert.
- 32 Darüber hinaus weist der Senat darauf hin, dass die Beteiligten bisher übersehen haben, dass die Behandlung der Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks E-Str. als solche aus Gewerbebetrieb auch zur Umqualifizierung der

übrigen Einkünfte der G-GbR gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (sog. Abfärbung) führt. Bei seiner erneuten Entscheidung wird das FG allerdings das Verböserungsverbot zu beachten haben.

33 3. Dem FG wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens nach § 143 Abs. 2 FGO übertragen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de