

Urteil vom 09. June 2015, X R 38/12

Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens wegen fehlender Aussetzung des Klageverfahrens betreffend die Einkommensteuer bis zum Abschluss des Feststellungsverfahrens - Besitzpersonengesellschaft durch wirtschaftliche Einbringung von Grundstücken

BFH X. Senat

FGO § 74, AO § 180 Abs 3 S 1 Nr 2, AO § 179 Abs 2 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, EStG § 6 Abs 5

vorgehend FG Köln, 10. May 2011, Az: 14 K 4139/07

Leitsätze

NV: Es ist regelmäßig geboten, ein die Einkommensteuer betreffendes Klageverfahren nach § 74 FGO bis zur abschließenden Entscheidung im Feststellungsverfahren auszusetzen, wenn es maßgeblich darum geht, ob eine gewerbliche Besitzpersonengesellschaft entstanden ist und deshalb Betriebsvermögen eines Besitzeinzelunternehmens in das Sonderbetriebsvermögen dieser Personengesellschaft übergegangen ist .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11. Mai 2011 14 K 4139/07 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war bis zum 7. Mai 2001 alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Autohaus ... GmbH (GmbH). Diese betreibt ihr Unternehmen auf einem aus zwei Grundstücken bestehenden angemieteten Gebäudekomplex in Das Grundstück ...straße (Grundstück 1) steht im Eigentum des Klägers. Auf diesem Grundstück befindet sich eine Ausstellungshalle, in der die GmbH ihre Verkaufsräume hat. Das Grundstück ... (Grundstück 2) ist Eigentum des Sohnes des Klägers. Dieses Grundstück hat keine eigenständige Straßenanbindung. Auf ihm hat die GmbH ihre Kfz-Werkstatt und ihren Servicebereich. Der Kläger und sein Sohn haben (jedenfalls ursprünglich) ihre Grundstücke gesondert an die GmbH vermietet.
- 2** Mit notarieller Urkunde vom 7. Mai 2001 übertrug der Kläger einen 50%-igen Anteil an der GmbH im Nennwert von 50.000 DM unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn. Der Sohn wurde zum weiteren Geschäftsführer der GmbH bestellt. Ferner wurde der Gesellschafterbeschluss gefasst, dass der zwischen der GmbH und dem Kläger bestehende Mietvertrag seitens der Gesellschaft nur durch einstimmigen Beschluss aller vorhandenen Gesellschafter gekündigt oder sonst beendet werden dürfe. Mit notarieller Urkunde von demselben Tag wurden das Stammkapital und die Geschäftsanteile an der Gesellschaft auf Euro umgestellt. Das Stammkapital wurde von 51.129,19 € (= 100.000 DM) auf 52.000 € erhöht. Die Nennbeträge der beiden Geschäftsanteile von jeweils 25.564,59 € (= 50.000 DM) wurden auf jeweils 26.000 € erhöht.
- 3** Weiterhin liegt ein ebenfalls auf den 7. Mai 2001 datierter privatschriftlicher Gesellschaftsvertrag über die Gründung einer GbR zwischen dem Kläger und seinem Sohn vor. In diesem Vertrag ist ausgeführt:
- 4**

"Der Kläger und sein Sohn schließen nachstehenden Gesellschaftsvertrag:

Durch notariellen Vertrag von heute hat der Kläger seinem Sohn im Wege der Schenkung 50% seines Anteils am Stammkapital der GmbH übertragen. Dies vorausgeschickt ist Gegenstand der Gesellschaft

- a) das Halten der Beteiligung an der GmbH und
- b) die Verpachtung des Grundbesitzes in ..., der zum Betrieb des Autohauses nötig ist (Betriebsaufspaltung).

Die Dauer der Gesellschaft ist unbefristet. Neben ihrem jeweils 50%-igen Anteil an der GmbH bringen die Gesellschafter folgenden Grundbesitz in die Gesellschaft ein:

- a) Der Kläger den gewerblichen Anteil am Grundstück 1
- b) der Sohn des Klägers das Grundstück 2.

Die Gesellschaft besteht nur im Innenverhältnis und tritt nach außen nicht auf. Gesellschafterbeschlüsse, die die Geschäftsführung des Autohauses berühren, sind nur mit beiderseitiger Zustimmung zu fassen. Die mit der GmbH abgeschlossenen Pachtverträge zwischen dem Kläger und dessen Sohn einerseits und der GmbH andererseits bleiben unverändert bestehen. Änderungen dürfen nur mit beiderseitigem Einverständnis herbeigeführt werden. Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt in der Weise, dass Ausschüttungen aus der GmbH nach dem Kapitalanteil (50/50) verteilt werden, während der Überschuss aus der Pacht jedem Gesellschafter durch direkte Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zugewiesen wird."

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat zu dieser Gestaltung die Auffassung, die Übertragung des hälftigen Gesellschaftsanteils an der GmbH habe zur Beendigung der Betriebsaufspaltung zwischen dem Besitzunternehmen des Klägers und der GmbH geführt. Hierauf übertrug der Sohn mit Urkunde vom 12. November 2001 einen Anteil im Nennbetrag von 1.000 € auf den Kläger zurück. Damit verfügte der Kläger wieder über die Anteils- und Stimmrechtsmehrheit an der GmbH.
- 6 In der für das Streitjahr 2001 abgegebenen Einkommensteuererklärung wies der Kläger aus der Vermietung seines Grundstücks an die GmbH gewerbliche Einkünfte aus. Demgegenüber vertrat das FA in dem Einkommensteuerbescheid vom 7. Mai 2003 die Auffassung, die an den Sohn übertragenen Anteile an der GmbH, die es irrtümlich mit einer Quote von 48,08 % der gesamten Anteile ansetzte, seien entnommen worden. Ferner ging es davon aus, im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung hätten die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vorgelegen. Die im Betriebsgrundstück und in dem beim Kläger verbliebenen Geschäftsanteil vorhandenen stillen Reserven seien nicht aufzudecken.
- 7 Im Einspruchsverfahren erhöhte das FA nach vorherigem Verböserungshinweis die Einkommensteuer 2001. Es war der Auffassung, der Kläger habe 50 % der GmbH-Anteile entnommen. Den dadurch entstandenen Entnahmegewinn von 207.884 DM setzte das FA nach dem Halbeinkünfteverfahren zur Hälfte an, was zusammen mit dem laufenden Gewinn aus der Vermietung des Grundstücks an die GmbH insgesamt gewerbliche Einkünfte von 142.798 DM ergab.
- 8 Mit seiner Klage machte der Kläger geltend, ein Entnahmegewinn sei nicht entstanden, weil auch nach der Anteilsübertragung die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung vorgelegen hätten.
- 9 Besitzunternehmen sei nunmehr die zwischen dem Kläger und seinem Sohn bestehende GbR. Neben der sachlichen Verflechtung sei auch die erforderliche personelle Verflechtung gegeben, weil das Besitzunternehmen und die GmbH als Betriebsgesellschaft von beiden als Personengruppe beherrscht würden. Es sei durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) anerkannt, dass von einer konkludenten Begründung einer GbR auszugehen sei, wenn ein Grundstück von einer Personengruppe in Bruchteilseigentum an eine von ihnen beherrschte Betriebsgesellschaft überlassen werde und --wie im Streitfall-- gemeinschaftliche wirtschaftliche Interessen in Gestalt einer Einflussnahme auf die Betriebsgesellschaft verfolgt würden (BFH-Urteile vom 31. Mai 2001 IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547; vom 29. August 2001 VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185, und vom 18. August 2005 IV R 59/04, BFHE 210, 415, BStBl II 2005, 830). Nichts anderes könne gelten, wenn bei Vorliegen gemeinschaftlicher Interessen mehrere Grundstücke durch verschiedene Personen an die von denselben Personen beherrschte Betriebsgesellschaft vermietet würden. Das Vorhandensein solcher gemeinschaftlichen wirtschaftlichen Interessen komme in dem Gesellschaftsvertrag vom 7. Mai 2001 zum Ausdruck.
- 10 Im Ergebnis seien die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung im Zeitablauf ohne Unterbrechung erfüllt gewesen. Zwischen der zunächst auf Seiten des Klägers, sodann ab 7. Mai 2001 unter personeller Einbeziehung des Sohnes bestehenden Betriebsaufspaltung bestehe zeitlich keine Lücke, innerhalb derer es zu einer Überführung des auf den Sohn übertragenen GmbH-Geschäftsanteils in das Privatvermögen habe kommen können.

- 11** Die im Gesellschaftsvertrag zum Ausdruck gebrachte Vertragsreihenfolge, wonach die Anteilsschenkung vor dem Abschluss des Gesellschaftsvertrags erfolgt sei, enthalte lediglich eine sachlich ungenaue Beschreibung des zugrunde liegenden Regelungszusammenhangs, die steuerlich nicht entscheidend sei. Auch sei bei der Auslegung des Gesellschaftsvertrags auf das von den Vertragsparteien wirtschaftlich Gewollte abzustellen, bereits im Zeitpunkt der Übertragung des hälftigen GmbH-Anteils und damit ohne jede Lücke das Fortbestehen eines einheitlichen Betätigungswillens im Besitz- und Betriebsunternehmen (nunmehr) auf der Grundlage einer (konkludent begründeten) GbR zu gewährleisten.
- 12** Das Grundstück 1 und die GmbH-Anteile des Klägers seien deshalb zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen der als Betriebsaufspaltungs-Besitzunternehmen gewerblich tätigen GbR überführt worden.
- 13** Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Die Übertragung der GmbH-Anteile des Klägers auf seinen Sohn habe die Beendigung der Betriebsaufspaltung bewirkt und die Betriebsaufgabe herbeigeführt. Auch die vom Kläger behauptete Gründung einer GbR noch vor der Anteilsübertragung habe hieran nichts geändert, weil diese mangels eigener Betätigung als Vermieter gegenüber der GmbH kein gewerbliches Betriebsaufspaltungs-Besitzunternehmen sei. Damit scheidet auch eine Übertragung des bisherigen Betriebsvermögens des Besitzeinzelunternehmens in das Sonderbetriebsvermögen der GbR aus. Daher bedürfe es keiner Aussetzung nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Klärung im Feststellungsverfahren, ob ein Wirtschaftsgut aus dem Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen entnommen oder ob es in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft überführt worden sei, an welcher der Steuerpflichtige beteiligt sei.
- 14** Mit seiner Revision rügt der Kläger unter Wiederholung seines bisherigen Vorbringens die Verletzung materiellen Rechts (§ 6 Abs. 5 Satz 2 und 3 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 15** Ergänzend bringt er vor, dem Entstehen einer gewerblichen Betriebsaufspaltungs-GbR stehe nicht entgegen, dass die ursprünglichen Mietverträge des Klägers und seines Sohnes fortgeführt worden seien. Durch den GbR-Vertrag sei ein diese Mietverträge überlagernder gemeinsamer geschäftlicher Betätigungswille zum Ausdruck gebracht worden. Dieser werde auch dadurch bestätigt, dass die Grundstücke 1 und 2 angesichts ihrer Lage nur zusammen wirtschaftlich nutzbar seien.
- 16** Der Kläger beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung vom 9. Oktober 2007 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 7. Mai 2003 in der Weise abzuändern, dass der Entnahmegewinn aus der Übertragung des hälftigen Anteils an der GmbH unberücksichtigt bleibt.
- 17** Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 18** Infolge der hälftigen Übertragung der GmbH-Beteiligung vom Kläger an seinen Sohn sei die ursprüngliche Betriebsaufspaltung erloschen. Der Abschluss des Gesellschaftsvertrags zwischen beiden habe hieran nichts geändert. Der Vertrag sei erst nach der Übertragung der Gesellschaftsanteile abgeschlossen worden. Gegen einen vorher konkludent abgeschlossenen Gesellschaftsvertrag spreche, dass ein nach außen erkennbarer Rechtsbindungswille fehle. Die BFH-Urteile in BFH/NV 2001, 1547, BFH/NV 2002, 185 und in BFHE 210, 415, BStBl II 2005, 830 seien nicht einschlägig.

Entscheidungsgründe

- 19** II. Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil wird aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 20** 1. Es liegt ein von Amts wegen zu berücksichtigender Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens vor (BFH-Urteil vom 9. September 2010 IV R 31/08, BFH/NV 2011, 413), da das FG das Verfahren über die Rechtmäßigkeit des angefochtenen Einkommensteuerbescheids nicht gemäß § 74 FGO ausgesetzt hat, bis durch einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der gemeinschaftlichen gewerblichen Einkünfte der GbR im Streitjahr entschieden ist.
- 21** a) Einkommensteuerpflichtige Einkünfte sind grundsätzlich u.a. dann gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, § 179

Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und Streit darüber besteht, zu welcher Einkunftsart diese Einkünfte gehören bzw. welchen Personen diese Einkünfte zuzurechnen sind. Das Feststellungsverfahren ist auch dann durchzuführen, wenn das für dieses Verfahren zuständige FA gleichzeitig für die Festsetzung der Einkommensteuer aller möglicherweise an den Einkünften beteiligten Steuerpflichtigen zuständig ist (BFH-Urteil vom 8. März 1994 IX R 37/90, BFH/NV 1994, 868, m.w.N.).

- 22** Nach Lage der dem erkennenden Senat vorliegenden Akten ist für das Streitjahr ein solches die GbR betreffendes Feststellungsverfahren nicht durchgeführt worden. Eine Feststellung kann indessen nur unterbleiben, wenn offensichtlich ein Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt (siehe dazu unten bei c).
- 23** Eine Aussetzung ist auch dann geboten, wenn das FA bei Erlass eines Einkommensteuerbescheids zu Unrecht annimmt, eine gesonderte Feststellung sei nicht erforderlich oder eine nach Sachlage dem Feststellungsverfahren zugeordnete Frage müsse durch den Einkommensteuerbescheid endgültig entschieden werden, und wenn über diese, dem Feststellungsverfahren zugeordnete Frage im Verfahren über den Einkommensteuerbescheid gestritten wird (Senatsurteil vom 13. Dezember 2005 X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144).
- 24** b) Im Streitfall ist die Beantwortung der Frage, ob und zu welchem Zeitpunkt eine gewerbliche Besitzpersonengesellschaft entstanden ist, von entscheidender Bedeutung:
- 25** aa) Nach Auffassung des Klägers ist noch vor der Übertragung seiner hälftigen GmbH-Beteiligung an seinen Sohn eine GbR entstanden, die als gewerblich tätiges Betriebsaufspaltungs-Besitzunternehmen fungierte, weil der Kläger und sein Sohn vereinbart hatten, ihre (jeweiligen) Vermietungsinteressen gegenüber der GmbH nur gemeinschaftlich wahrzunehmen und beide als Personengruppe alle Gesellschaftsanteile an der GmbH hielten. Demzufolge ist nach Ansicht des Klägers dessen gesamte GmbH-Beteiligung unmittelbar mit der Errichtung der GbR erfolgsneutral aus seinem Besitz-Einzelunternehmen nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG in sein Sonderbetriebsvermögen bei der GbR übergegangen. Gleiches gelte hinsichtlich des im Eigentum des Klägers stehenden Grundstücks 1. Die unentgeltlich auf den Sohn übertragene Hälfte der Anteile ist nach Ansicht des Klägers sodann ebenfalls erfolgsneutral nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG von seinem Sonderbetriebsvermögen bei der GbR in das Sonderbetriebsvermögen seines Sohnes bei dieser GbR übergegangen. Dementsprechend ist es nach Auffassung des Klägers weder im Wege der Entnahme zur Aufdeckung der stillen Reserven in den auf den Sohn übertragenen GmbH-Anteilen noch zur Betriebsaufgabe hinsichtlich des Besitzunternehmens gekommen.
- 26** bb) Demgegenüber ist das FA der Auffassung, jedenfalls vor der Übertragung der GmbH-Beteiligung vom Kläger auf dessen Sohn sei keine GbR errichtet worden. Selbst wenn eine solche existiert habe, sei sie nicht als Mitunternehmerschaft zu beurteilen. Der Kläger und sein Sohn hätten die in ihrem Eigentum verbliebenen Grundstücke jeweils auf eigene Rechnung an die GmbH vermietet. Beide hätten daher nicht als Personengruppe ein Besitzunternehmen und die Betriebsgesellschaft beherrscht. Das Fehlen einer gewerblichen Besitzpersonengesellschaft bewirke, dass die Schenkung der hälftigen GmbH-Beteiligung vom Kläger an den Sohn als Privatentnahme zu beurteilen sei.
- 27** Auch nach Auffassung des FG ist eine gewerbliche Besitzpersonengesellschaft nicht entstanden. Im Gegensatz zum FA nimmt das FG zudem an, es habe eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) vorgelegen, weil ein Verpächterwahlrecht nicht bestanden habe.
- 28** cc) Über die streitentscheidende Frage, ob das Grundstück 1 und die (vollständige) GmbH-Beteiligung des Klägers wie von ihm behauptet steuerneutral in das (steuerliche) Betriebsvermögen der GbR überführt worden ist und demzufolge die stillen Reserven nicht aufzudecken sind, ist in vorgreiflicher Weise in dem durchzuführenden Feststellungsverfahren zu entscheiden. Dort ist darüber zu befinden, ob und ggf. ab welchem Zeitpunkt eine Mitunternehmerschaft vorgelegen hat mit der Folge, dass alle mit der rechtlichen Qualifizierung der gemeinsamen (mitunternehmerischen) Einkünfte zusammenhängenden Fragen dem Gewinnfeststellungsverfahren zugewiesen sind (BFH-Urteil vom 5. Juni 1986 IV R 243/84, BFH/NV 1987, 549, und Senatsurteil in BFH/NV 2006, 1144).
- 29** Demgemäß ist im Rahmen eines solchen Feststellungsverfahrens nicht nur darüber zu entscheiden, ob, ab wann und von wem gemeinschaftliche Einkünfte erzielt wurden. Liegen gemeinschaftliche Einkünfte dem Grunde nach vor, dann rechnen zu diesen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbsatz 2 EStG auch die Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Personengesellschaft (Sonderbetriebsvermögen I). Gleiches gilt für Einkünfte, die mit Wirtschaftsgütern erzielt werden, die unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung

an der Personengesellschaft dienen (Sonderbetriebsvermögen II; vgl. hierzu Schmidt/Wacker, Einkommensteuergesetz, 34. Aufl., § 15 Rz 517).

- 30** Mit der im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens vorzunehmenden Abgrenzung des Umfangs der gewerblichen Einkünfte wird damit zugleich --jedenfalls im Ergebnis-- der Umfang des gemeinschaftlichen gewerblichen Betriebsvermögens bestimmt (Senatsurteil in BFH/NV 2006, 1144). Der Umfang dieses (ggf. vorhandenen) gemeinschaftlichen Betriebsvermögens ist aber vorgreiflich für die im streitigen Einkommensteuerbescheid zu entscheidende Frage. Im Feststellungsverfahren ist zu entscheiden, ob der Kläger ganz oder zum Teil die ursprünglich in seinem Einzelunternehmen gehaltene GmbH-Beteiligung und seinen zu diesem Unternehmen gehörenden Grundbesitz (das Grundstück 1) in das Privatvermögen überführt hat, oder ob diese Wirtschaftsgüter zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der GbR gelangt und die an den Sohn schenkweise übertragene anteilige GmbH-Beteiligung aus dem klägerischen Sonderbetriebsvermögen ebenfalls zum Buchwert in das Sonderbetriebsvermögen des Sohnes übertragen worden ist.
- 31** c) Zu Unrecht hat das FG angenommen, der Durchführung eines Feststellungsverfahrens bedürfe es nicht. Im Streitfall sei ausgeschlossen, dass ein Betriebsaufspaltungs-Besitzunternehmen in Gestalt einer aus dem Kläger und seinem Sohn bestehenden GbR entstanden sei. Nach dem Urteil des erkennenden Senats in BFH/NV 2006, 1144 sei ein Feststellungsverfahren aber nur durchzuführen, wenn die Verhältnisse unklar seien.
- 32** Die Ausführungen in dem genannten Senatsurteil hat das FG missverstanden. Ein Feststellungsverfahren kann danach nur dann unterbleiben, wenn offensichtlich ein Fall von geringer Bedeutung i.S. von § 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 AO vorliegt. Dies ist lediglich gegeben, wenn leicht überschaubare Verhältnisse zu beurteilen sind (so auch BFH-Urteil vom 29. Februar 1984 I R 128/81, nicht veröffentlicht). Hieran fehlt es aber bereits dann, wenn wie im Streitfall das Bestehen einer Mitunternehmerschaft umstritten ist, insbesondere dann, wenn dies einer der zentralen Streitpunkte des finanzgerichtlichen Verfahrens ist (ebenso BFH-Urteile vom 1. Juli 2003 VIII R 61/02, BFH/NV 2004, 27; vom 14. Februar 2008 IV R 44/05, BFH/NV 2008, 1156, und Senatsbeschluss vom 31. Mai 2010 X B 162/09, BFH/NV 2010, 2011).
- 33** Das Bestehen einer Besitzpersonengesellschaft kann im Streitfall nicht bereits deshalb ausgeschlossen werden, weil die Grundstücke 1 und 2 weder Gesamthandseigentum der GbR noch Bruchteilseigentum des Klägers und seines Sohnes sind. Zivilrechtlich ist anerkannt, dass Grundstücke in einem Gesellschaftsvertrag der Gesellschaft nur zur Nutzung und damit nur in wirtschaftlicher Hinsicht in die Gesellschaft eingebracht werden können (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 25. März 1965 II ZR 203/62, Wertpapier-Mitteilungen 1965, 744). Bei einer solchen Konstellation ist es im Ausgangspunkt nicht ausgeschlossen, dass der Kläger und sein Sohn als Personengruppe die Besitz-GbR und die GmbH beherrschen. Im Streitfall könnte die GbR (alleinige) Nutzungsberechtigte geworden sein, wofür die Vereinbarung in dem privatschriftlichen Gesellschaftsvertrag spricht, dass die Grundstücke 1 und 2 in die GbR eingebracht werden. Allerdings bedarf es in der Folge der Begründung eines neuen Mietvertrags zwischen dem schuldrechtlichen Nutzungsberechtigten und dem bisherigen Mieter oder des einvernehmlich vorgenommenen Austauschs der Person des Vermieters in dem bestehenden Mietvertrag. Ob eine sachliche Verflechtung infolge der Überlassung von Wirtschaftsgütern durch die GbR an die GmbH gegeben ist, erscheint daher zweifelhaft. Einerseits heißt es im Gesellschaftsvertrag, Gegenstand der GbR sei die Verpachtung der Grundstücke im Wege der Betriebsaufspaltung. Andererseits sollen die bestehenden Pachtverträge zwischen dem Kläger und der GmbH und zwischen dem Sohn des Klägers und der GmbH unverändert bestehen bleiben, Änderungen aber nur im beiderseitigen Einverständnis herbeigeführt werden. Dies erscheint auf den ersten Blick widersprüchlich. Es könnte aber so zu verstehen sein, dass die GbR zwar Vertragspartnerin im Rahmen der Pachtverträge werden sollte, die Pachtverträge im Übrigen aber zunächst inhaltlich unverändert fortgelten sollten. Hierfür könnte auch die Vereinbarung im Gesellschaftsvertrag sprechen, dass der jeweilige Pachtüberschuss den Gesellschaftern direkt, also nicht über den Gewinnverteilungsschlüssel zugeordnet werden soll. Diese Klausel wäre überflüssig, wenn die GbR von vornherein nicht in die Pachtverträge eingebunden wäre.
- 34** Diese Fragen werden im Feststellungsverfahren zu klären sein. Auch wird ggf. zu überprüfen sein, ob eine solche Vereinbarung auch tatsächlich vollzogen worden ist.
- 35** 2. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.