

Urteil vom 18. August 2015, I R 24/14

Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F. - Beweiserhebung

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 7 S 2, GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , GewStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 12. März 2014, Az: 10 K 3822/13

Leitsätze

NV: Für die Verpachtung eines Betriebs i.S. des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F. muss der Verpächter einen im Zeitpunkt der Überlassung als Betrieb allein lebensfähigen wirtschaftlichen Organismus verpachten. Werden im Pachtzeitraum weitere Wirtschaftsgüter überlassen, kann eine Würdigung im Einzelfall ergeben, dass sie nicht dem Betriebsbegriff zuzuordnen sind .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13. März 2014 10 K 3822/13, soweit es den Erhebungszeitraum 2007 betrifft, aufgehoben.

Im Übrigen wird die Revision der Klägerin zurückgewiesen.

Die Sache wird im Umfang der Aufhebung an das Finanzgericht Köln dort an einen anderen Senat als den 10. Senat zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob bei der Ermittlung des Gewerbeertrages in den Streitjahren 2005 bis 2007 eine (hälftige) Hinzurechnung von Pachtzinsen rechtmäßig ist.
- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist im Bereich Spedition und Logistik tätig. In den Streitjahren zahlte sie Pachtzinsen an die ... oHG (A-OHG).
- 3** Dem Pachtvertrag liegen folgende Umstände zugrunde: Z hatte bis zum 31. Juli 2002 ein Unternehmen (Spedition, Lagerei und Reparaturbetrieb) unter dem Namen "..." betrieben. Anfang der 1990er Jahre hatte der Betrieb drei Geschäftsbereiche: Konventionelle Logistik, Containerlogistik und Lagerung. Im Jahre 1993 wurde der Bereich "Containerlogistik" in eine GmbH ausgegliedert, zwei Jahre später der Bereich "konventionelle Logistik" in eine weitere GmbH.
- 4** Mit Pachtvertrag vom 31. Juli 2002 verpachtete Z den seit 1996 als selbständiges Einzelunternehmen betriebenen Restbetrieb --den genutzten Grundbesitz (Gebäude und Erbbaurecht), diverses Inventar und einen "Firmenwert"-- an die Klägerin, die diesen Geschäftsbereich neben ihrem schon bestehenden Geschäftsbereich fortführte. In der Gewerbeabmeldung vom ... 2003 bei der Stadt ... wurde die Tätigkeit Spedition und Kommission zum 1. Januar 2003 nachträglich abgemeldet.
- 5** Mit Vertrag vom 21. November 2002 brachte Z ihr Einzelunternehmen zu Buchwerten zum 1. Januar 2003 in die neu gegründete A-OHG ein, an der zunächst zu je einem Viertel Z sowie ... beteiligt waren. Z schied mit gleicher Vereinbarung aus und übertrug ihren Anteil zu gleichen Teilen auf die verbleibenden Gesellschafter. Den Pachtvertrag vom 31. Juli 2002 mit der Klägerin übernahm die A-OHG und führte ihn fort. Neue Wirtschaftsgüter, die angeschafft und verpachtet wurden, banden die Vertragsparteien unter Bezugnahme auf den ursprünglichen

Pachtvertrag in die Pacht ein. Für die in 2007 von der Verpächterin erworbenen 50 Sattelzugmaschinen legten sie mit Vereinbarung vom 31. Dezember 2007 rückwirkend zum 1. Mai 2007 eine gesonderte Pacht fest.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte in den Gewerbesteuermessbescheiden der Streitjahre unter Hinweis darauf, dass Gegenstand der Verpachtung ein Betrieb der Verpächterin sei, eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 2 des Gewerbesteuergesetzes 2002 in der Fassung vor dem Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912, BStBl I 2007, 630) --GewStG 2002 a.F.-- in Höhe von 120.300 € (2005), 171.303 € (2006) bzw. 582.923 € (2007). Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos (Urteil des Finanzgerichts --FG-- Köln vom 13. März 2013 10 K 3596/11).
- 7 Im Verfahren auf Zulassung der Revision hob der erkennende Senat das Urteil des FG unter Hinweis auf einen Verfahrensfehler (Verletzung der aus § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- folgenden Pflicht zur Sachaufklärung durch das Nichterheben von Beweisen) auf und verwies die Sache an das FG zurück (Beschluss vom 21. November 2013 I B 98/13).
- 8 Das FG sah auch im zweiten Rechtsgang keine Veranlassung, Beweise zu erheben. Es hat die Klage wiederum abgewiesen (FG Köln, Urteil vom 13. März 2014 10 K 3822/13), und die Revision zugelassen, da eine Abweichung vom Senatsurteil vom 27. August 1997 I R 76/96 (BFH/NV 1998, 742) nicht auszuschließen sei.
- 9 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen und formellen Rechts und beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an einen anderen Senat als den 10. Senat des FG zurückzuverweisen.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist zum Erhebungszeitraum 2007 begründet, im Übrigen unbegründet; das angefochtene Urteil wird, soweit es um den Erhebungszeitraum 2007 geht, wegen fehlender Spruchreife aufgehoben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen. Das FG hat zwar ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die Verpachtung der im ursprünglichen Pachtvertrag angeführten bzw. im Laufe der Pachtzeit ersetzten Gegenstände als Verpachtung eines "Betriebs" eine Hinzurechnung i.S. des § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG 2002 a.F. rechtfertigt. Es hat allerdings zu Unrecht die Pacht auf die nachträglich (im Erhebungszeitraum 2007) angeschafften Fahrzeuge in die Hinzurechnung einbezogen. Insoweit sind zur Höhe der darauf entfallenden Pacht weitere Feststellungen erforderlich.
- 12 1. Die (hälftige) Hinzurechnung von den Teilen des Pachtentgelts zum Gewerbeertrag der Klägerin, die auf die Anpachtung der im ursprünglichen Pachtvertrag angeführten bzw. im Laufe der Pachtzeit ersetzten Gegenstände entfallen, erfolgte ohne Rechtsfehler, da insoweit eine Verpachtung eines "Betriebs" i.S. des § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG 2002 a.F. vorliegt.
- 13 a) Nach § 8 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2002 a.F. wird dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen hinzugerechnet, die für die Benutzung der nicht in Grundbesitz bestehenden Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, angefallen und bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind. Nach § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F. gilt dies allerdings, soweit die Miet- oder Pachtzinsen beim Vermieter oder Verpächter zur Gewerbesteuer heranzuziehen sind, nur unter der weiteren Voraussetzung, dass ein Betrieb oder Teilbetrieb vermietet oder verpachtet wird und der Betrag der Miet- oder Pachtzinsen 125.000 € übersteigt.
- 14 b) Das FG hat diese Voraussetzungen für eine Hinzurechnung "dem Grunde nach" im Ergebnis rechtsfehlerfrei als erfüllt angesehen.
- 15 aa) Die Klägerin hat an die A-OHG Pachtzahlungen i.S. des § 8 Nr. 7 GewStG 2002 a.F. geleistet, da den Zahlungen ein Pachtverhältnis zugrunde liegt. Die Zahlungen beziehen sich auf die Nutzung von Wirtschaftsgütern der A-OHG, die bei der Klägerin dem bilanzsteuerrechtlichen Anlagevermögen zuzuordnen wären, wenn sie im Eigentum der Klägerin gestanden hätten. Dies ist unter den Beteiligten zu Recht nicht streitig, ohne dass dazu weitere Ausführungen erforderlich wären.

- 16** bb) Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, dass der Hinzurechnung der Pachtzahlungen nach Maßgabe der sog. Rückausnahme des § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG 2002 a.F. (Senatsbeschluss vom 1. Oktober 1997 I B 43/97, BFH/NV 1998, 352) nicht entgegen steht, dass die Zahlungen bei der A-OHG mit Blick auf eine gewerbliche Tätigkeit (gewerbliche Verpachtung auf der Grundlage der damaligen Entscheidung der Z zum sog. Verpächterwahlrecht) der Gewerbesteuer unterlegen haben. Denn Gegenstand des Pachtverhältnisses ist im Streitfall ein "Betrieb", da der Klägerin alle Betriebsgrundlagen des (Rest-)Betriebs "Lagerlei" von der Verpächterin überlassen wurden.
- 17** aaa) Nach der Senatsrechtsprechung entspricht der gewerbesteuerrechtliche Begriff des (Teil-)Betriebs dem des § 16 des Einkommensteuergesetzes (s. Senatsurteile vom 12. September 1979 I R 146/76, BFHE 129, 62, BStBl II 1980, 51; vom 24. April 1991 I R 10/89, BFHE 164, 445, BStBl II 1991, 771; in BFH/NV 1998, 742; zustimmend z.B. Blümich/Hofmeister, § 8 GewStG Rz 612; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 8 Nr. 7 aF Rz 12; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 8 Nr. 7 Rz 81). Der Senat hat dies z.B. in seinem Urteil in BFHE 164, 445, BStBl II 1991, 771 und in seinem Beschluss vom 4. Oktober 1999 I B 41/99 (BFH/NV 2000, 482) mit den Motiven des Gesetzgebers begründet: Mit der die Ausnahme des Satzes 2 Halbsatz 1 aufhebenden Regelung des § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 2 und 3 GewStG 2002 a.F. für gewisse Betriebs- oder Teilbetriebsverpachtungen habe der Gesetzgeber --beschränkt auf gewichtige Fälle-- den Kommunen einen Ausgleich für die durch die Gewerbebetriebe verursachten Gemeindelasten verschaffen wollen, in deren Gebiet die verpachteten Betriebe oder Teilbetriebe liegen (Begründung des Regierungsentwurfs zum Steueränderungsgesetz 1961, BRDrucks 17/1961 zu Art. 5 Ziff. 12). Dem liegt die (typisierende) Annahme zugrunde, die durch den Einsatz des Betriebsvermögens ausgelösten Gemeindelasten würden bei einem funktionsfähigen betrieblichen Organismus dem (Teil-)Betriebsort als dem Sitzort des Pächters, bei einzelnen Wirtschaftsgütern (des Betriebsvermögens) dem Sitzort des Verpächters örtlich zuzuordnen sein (s.a. Blümich/ Hofmeister, § 8 GewStG Rz 601; Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 8 Nr. 7 Rz 82). Diese Typisierung ist zwar nicht in einer Weise tragend, dass hier ein zwischengemeindlicher Finanzausgleich (Begriff von Sarrazin, ebenda) als Tatbestandsvoraussetzung vorliegen müsste; von einer Hinzurechnung ist daher nicht abzusehen, wenn sowohl Verpächter als auch Pächter in derselben Gemeinde ihr Gewerbe ausüben (Senatsbeschluss in BFH/NV 2000, 482). Die Typisierung ist aber bei der Ausdeutung des Gesetzeswortlauts gleichwohl beachtlich.
- 18** bbb) Die Verpachtung eines (Teil-)Betriebs i.S. des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F. setzt nach dieser Maßgabe voraus, dass der Verpächter die wesentlichen Grundlagen eines als Betrieb oder Teilbetrieb allein lebensfähigen wirtschaftlichen Organismus verpachtet hat (s. Senatsentscheidungen in BFHE 164, 445, BStBl II 1991, 771; vom 10. Juli 1996 I R 132/94, BFHE 181, 337, BStBl II 1997, 226; vom 26. Juli 1995 I B 184/94, BFH/NV 1996, 257; vom 1. April 1996 I B 143/94, BFH/NV 1996, 787; in BFH/NV 1998, 742; vom 5. Juni 2013 I R 37/12, BFH/NV 2013, 1628). Ein Abgrenzungsbedarf zu der den Tatbestand der Rückausnahme nicht erfüllenden Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter oder einer Sachgesamtheit besteht dabei gerade bei der Verpachtung von Teilen eines Betriebs (s. insoweit z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. Oktober 1976 VIII R 62/72, BFHE 120, 257, BStBl II 1977, 42), weil sich dann die Frage der Zuordnung der durch die Nutzung des Betriebsvermögens ausgelösten Gemeindelasten im besonderen Maße stellt.
- 19** ccc) Nach den Feststellungen des FG ist Gegenstand des Pachtvertrages der von 1996 bis zum Pachtbeginn als selbständiges Einzelunternehmen betriebene "Restbetrieb" der Z, was sowohl den genutzten Grundbesitz (Gebäude und Erbbaurecht [Büro, Lagerhalle, Werkstatt]) als auch diverses Inventar (nach der Einspruchsentscheidung des FA, die das FG in seine Feststellungen nach S. 4 des Urteilsabdrucks in sein Urteil einbezogen hat: "Fahrzeuge etc." [u.a. Auflieger, Stapler und Radlader]) und einen "Firmenwert" einschließt (wobei Letzterer nach der Darstellung der Klägerin nur einem Nutzungsrecht am Namen entspricht); im Übrigen hat die Klägerin diesen Geschäftsbereich (vom FG als "Lagerlei" bezeichnet) neben ihrem schon bestehenden Geschäftsbereich fortgeführt.
- 20** ddd) Da nach diesen Feststellungen des FG das gesamte --bisher von Z als Betrieb im Sinne eines allein lebensfähigen wirtschaftlichen Organismus einheitlich genutzte-- Betriebsvermögen der Verpächterin verpachtet wurde, sind die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG 2002 a.F. erfüllt. Im Sinne eines als Grundgedanke der Regelung anzusehenden "zwischengemeindlichen Finanzausgleichs" können mit der Nutzung des Betriebsvermögens verbundene Gemeindelasten am Sitzort der Verpächterin nicht mehr entstehen. Ob das Betriebsvermögen beim Pächter im Sinne eines selbständig lebensfähigen (Teil-)Betriebs gewerblich genutzt wird, berührt die Grundvoraussetzung der Hinzurechnung nicht. Vielmehr kommt es nur darauf an, dass der (Teil-)Betrieb "als solcher" bereits beim Verpächter bestanden hatte (Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O., § 8 Nr. 7 aF Rz 12). Auf dieser Grundlage, die sich jedenfalls im Zeitbezug von der Rechtsauffassung des FG unterscheidet, kommt es auf die Beweisangebote der Klägerin, die auf die Frage abzielen, ob das Betriebsvermögen bei ihr (als

Pächterin) im Sinne eines selbständig lebensfähigen (Teil-)Betriebs gewerblich genutzt wird, nicht an. Der vom FG festgestellte (und unstreitige) Sachverhalt reicht aus, den Tatbestand der Rückausnahme als erfüllt anzusehen. Damit kommt es auch auf die Frage, ob ein Verfahrensfehler des FG vorliegt, entgegen der Ansicht der Klägerin nicht an. Dass der Senat im ersten Rechtsgang im Rahmen der Prüfung der Zulassung der Revision unter Berücksichtigung des seinerzeitigen materiell-rechtlichen Rechtsstandpunkts des FG einen Verfahrensfehler festgestellt hat, verpflichtet im zweiten Rechtsgang nicht zur Beweiserhebung, wenn dort auf der Grundlage eines davon abweichenden Rechtsstandpunkts des Revisionsgerichts nach einer Zulassung der Revision durch das FG im Revisionsverfahren entschieden werden kann.

- 21** 2. Das FG hat allerdings die Pachtaufwendungen, die auf die Pacht der von der Verpächterin in 2007 angeschafften Fahrzeuge entfallen, in die Hinzurechnung einbezogen. Dem ist nicht beizupflichten.
- 22** a) Die Fahrzeuge sind zwar dem gewerblichen Betriebsvermögen der Verpächterin, nicht aber für gewerbsteuerliche Zwecke (i.S. des § 8 Nr. 7 Satz 2 GewStG 2002 a.F.) dem verpachteten Lagereibetrieb zuzurechnen. Denn es besteht kein mittelbarer oder unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Tätigkeit jenes Betriebs und der Anschaffung der Fahrzeuge zur Nutzung im betrieblichen Bereich der Klägerin. Insoweit geht es auch nicht um den Ersatz schon bisher vorhandenen Betriebsvermögens dieses Betriebs der Verpächterin oder unternehmenszweckergänzende Beschaffungen, die die Vertragsparteien nach den Feststellungen des FG unter Bezugnahme auf den ursprünglichen Pachtvertrag in die Pacht einbezogen hatte. Vielmehr hatte man für die in 2007 von der Verpächterin erworbenen Fahrzeuge eine gesonderte Pacht festgelegt. Gegen eine bloße Ausweitung des Betriebs der A-OHG um eine artverwandte weitere Tätigkeit spricht auch der Umstand, dass sie die gewerbliche Tätigkeit "Spedition" ausweislich der Gewerbeabmeldung (2003) nicht mehr ausübte und im Zuge des Erwerbs der Fahrzeuge zum Einsatz im Speditionsbetrieb der Klägerin nicht aufgenommen hat, nicht zuletzt aber auch das Verhältnis der Pachtentgelte (seit Mai 2007 ist der Pachtaufwand im Zuge der Verpachtung der Fahrzeuge um ein Mehrfaches angestiegen).
- 23** b) Die Fahrzeuge stellen im Rahmen der gewerblichen Tätigkeit der Verpächterin (Verpachtung einer "Lagerei" und von Fahrzeugen) nach den oben zu 1.b bb bbb beschriebenen Maßgaben auch keinen eigenständigen Teilbetrieb i.S. des § 8 Nr. 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG 2002 a.F. dar. Es handelt sich vielmehr um die Verpachtung einzelner Fahrzeuge, die von der Verpachtung des Betriebs zu separieren ist und als solche den Tatbestand der Rückausnahme nicht erfüllt.
- 24** c) Da Feststellungen zur Höhe der darauf bezogenen Pachtzahlungen (Erhebungszeitraum 2007), die nicht der Hinzurechnung unterfallen, bisher nicht getroffen sind, ist die Sache nicht spruchreif. Diese Feststellung ist vom FG nachzuholen.
- 25** 3. Der Senat hält es für geboten, die Sache entsprechend dem Antrag der Klägerin an einen anderen Senat des FG zurückzuverweisen (§ 155 Satz 1 FGO i.V.m. § 563 Abs. 1 Satz 2 der Zivilprozessordnung; s. dazu allgemein BFH-Urteil vom 4. September 2002 XI R 67/00, BFHE 200, 1, BStBl II 2003, 142).
- 26** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Das FG hat dabei mit Rücksicht auf den Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung auch über die Kosten zu entscheiden, die den durch das Durckerkennen des Senats (Erhebungszeiträume 2005 und 2006) bereits rechtskräftig abgeschlossenen Teil des Verfahrens betreffen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 13. Juni 2013 III R 10/11, BFHE 241, 562, BStBl II 2014, 706, m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de