BFH v. 25.06.2013 - X B 96/12

Darlegung der grundsätzlichen Bedeutung (hier: Rechtfertigung des Instituts der Betriebsaufspaltung)

Gesetz(e):
EStG § 15, EStG § 16, EStG § 21 Abs. 3, EStG § 34, GmbHG § 46, GmbHG § 47, GmbHG § 50, FGO § 115 Abs. 2 Nr. 1, FGO § 116 Abs. 3 Satz 3

Instanzenzug:
Hessisches FG Urteil vom 19.04.2012 13 K 1388/11

Gründe

1 I. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) wendet sich gegen die Aufforderung, nach § 141 der Abgabenordnung, Bücher zu führen.

2 Sie ist mit 90 % neben ihrer Tochter an einer GmbH beteiligt, die eine Wohn- und Betreuungseinrichtung für psychisch Kranke betreibt. Zudem ist sie deren alleinige Geschäftsführerin. Grundstücke und Inventar, auf denen bzw. mit dem die GmbH ihre Geschäfte betreibt, stehen in ihrem Alleineigentum und sind an die GmbH vermietet bzw. verpachtet.

3 Bei einer Betriebsprüfung kam der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt —FA—) zu der Auffassung, es liege eine Betriebsaufspaltung vor. Das FA behandelte folglich die Einkünfte aus der Vermietung bzw. Verpachtung ab 2006 als gewerbliche Einkünfte. Im Jahre 2010 ordnete das FA an, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen Abschlüsse zu machen. Mit Einspruch und Klage machte die Klägerin erfolglos geltend, das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung sei grundsätzlich in Frage zu stellen. Im Übrigen liege eine solche mangels personeller Verflechtung nicht vor.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab. Die Klägerin sei in der Lage gewesen, in der GmbH ihren Willen durchzusetzen. Als Geschäftsführerin, der die Geschäftsführungsbefugnis ohne wichtigen Grund nicht gegen ihren Willen habe entzogen werden können, habe sie über die Geschäfte des täglichen Lebens allein entscheiden können. Der die Miet- und Pachtverträge zwischen der Klägerin und der GmbH betreffende Stimmrechtsausschluss des § 47 Abs. 4 Satz 2 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbHG) stehe dem nicht entgegen. Abschluss und Kündigung dieser Verträge seien laufende Geschäfte, die eines Beschlusses der Gesellschafterversammlung nicht bedürften. Die Tochter der Klägerin wiederum habe als Minderheitsgesellschafterin allein keinen Einfluss auf den Fortbestand der Verträge.

5 Soweit die Klägerin das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung grundsätzlich in Frage stelle, stehe dies im Gegensatz zur jahrzehntelangen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und der herrschenden Auffassung in der steuerrechtlichen Literatur.

6

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

Mit ihrer Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht die Klägerin grundsätzliche Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) in Bezug auf die Rechtsfragen,

- ob die Betriebsaufspaltung eine ausreichende Rechtsgrundlage habe,
- bejahendenfalls, ob auch der Abschluss von Miet- und Pachtverträgen mit erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung für das Betriebsunternehmen zu den Geschäften des täglichen Lebens zähle und deshalb das Abstimmverbot des § 47 Abs. 4 GmbHG nicht zu beachten sei,

das Bedürfnis nach Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO in Bezug auf die Rechtsfrage,

- ob trotz des Verbots zur Selbstkontrahierung gemäß § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) der Geschäftsführer einen anderen beauftragen könne, um diese ihm verbotenen Rechtsgeschäfte durchzuführen,

sowie einen Verfahrensmangel gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO geltend, da das FG die Frage, ob die Voraussetzungen für die Mitbestimmung über die Geschäfte des täglichen Lebens durch die Gesellschafterversammlung vorliegen, nicht geprüft und außerdem gegen die Hinweispflicht und Fürsorgepflicht verstoßen habe.

7 II. Die Beschwerde ist unzulässig.

8 Gemäß § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO müssen in der Beschwerdebegründung die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO dargelegt werden. Daran fehlt es.

9 Im Kern richtet sich die Beschwerdebegründung in allen Punkten gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit des Urteils. Damit allein kann aber die Zulassung der Revision nicht erreicht werden.

10 1. Soweit es den Zulassungsgrund der grundsätzlichen Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO betrifft, ist für eine ordnungsgemäße Darlegung erforderlich, dass die Beschwerdebegründung konkrete Rechtsfragen bezeichnet und auf deren Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit im angestrebten Revisionsverfahren sowie auf deren über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung eingeht.

11 Es ist konkret und substantiiert darauf einzugehen, in welchem Umfang, von welcher Seite und aus welchen Gründen die Rechtsfrage umstritten ist. Hat der BFH bereits früher über die Rechtsfrage entschieden, muss dargelegt werden, welche neuen Gesichtspunkte zu der aufgezeigten Rechtsfrage vorgebracht werden, so dass eine erneute Entscheidung des BFH über diese Frage im Interesse der Rechtseinheit oder Rechtsfortbildung erforderlich ist. Gleiches gilt für den Fall, dass zu der Rechtsfrage bereits eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vorliegt (vgl. i.E. Senatsbeschluss vom 13. Dezember 2012 X B 104/12, BFH/NV 2013, 559, m.w.N.).

12 Diesen Maßstäben entspricht die Beschwerdebegründung nicht.

13 a) Zu der Frage, ob die Betriebsaufspaltung eine ausreichende Rechtsgrundlage hat, existiert umfangreiche und gefestigte Rechtsprechung, mit der sich die Klägerin näher hätte auseinandersetzen müssen.

14 aa) Der BFH hat von Beginn an unter Fortführung der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofs bis zum heutigen Tage das Institut der Betriebsaufspaltung mit der Folge gewerblicher Einkünfte gemäß § 15 des Einkommensteuergesetzes (EStG) im Besitzunternehmen bejaht (vgl. nur Urteil vom 25. Juli 1963 IV 417/60 S, BFHE 77, 504, BStBl III 1963, 505, m.w.N.; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, sowie aus jüngster Zeit Senatsurteil vom 23. März 2011 X R 45/09, BFHE 233, 416, BStBl II 2011, 778).

15 Das BVerfG hat diese Rechtsprechung für verfassungsgemäß erachtet (vgl. die Nachweise in dem Senatsurteil in BFHE 233, 416, BStBl II 2011, 778). Insbesondere hat das BVerfG bereits frühzeitig ausdrücklich ausgeführt, dass die steuerliche Behandlung der Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit eines Besitzunternehmens als gewerblich keine willkürliche Betrachtung, sondern durch das Gesetz gedeckt sei, da § 21 Abs. 3 EStG gerade die Zurechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu einer anderen Einkunftsart vorsehe (vgl. Beschlüsse vom 14. Januar 1969

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

1 BvR 136/62, BVerfGE 25, 28, BStBl II 1969, 389, unter B.1.a; vom 12. März 1985 1 BvR 571/81, BVerfGE 69, 188, BStBl II 1985, 475, unter C.I.2.).

16 In der Folgezeit hat das BVerfG die Verfassungsmäßigkeit des Instituts der Betriebsaufspaltung mehrfach bejaht (vgl. Nichtannahmebeschlüsse vom 13. Januar 1995 1 BvR 1946/94, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung —HFR— 1995, 223; vom 25. März 2004 2 BvR 944/00, Neue Juristische Wochenschrift 2004, 2513, HFR 2004, 691, unter 1.b dd; vom 14. Februar 2008 1 BvR 19/07, HFR 2008, 754) und damit auch die Frage, ob das Institut der Betriebsaufspaltung über eine ausreichende (gesetzliche) Grundlage verfügt, mehrfach —positiv— beantwortet.

17 bb) Vor diesem Hintergrund hätte die Beschwerdebegründung näher darstellen müssen, aufgrund welcher neuen Gesichtspunkte eine erneute Revisionszulassung erforderlich sein sollte. Insbesondere hätte es einer zumindest kurzen Auseinandersetzung mit der genannten Rechtsprechung des BFH und des BVerfG und deren tragenden Erwägungen bedurft, woran es fehlt.

18 aaa) Der Hinweis auf einen Beitrag im Schrifttum aus dem Jahre 2000 (Haritz/Wisniewski, GmbH-Rundschau 2000, 789, 795) ist insoweit nicht ausreichend. Die darin genannten Gesichtspunkte sind nicht mehr neu, weil sie bereits mehrere Jahre vor dem Senatsurteil in BFHE 233, 416, BStBl II 2011, 778 sowie den zuletzt genannten Entscheidungen des BVerfG vorgebracht wurden. Es ist deswegen davon auszugehen, dass sie inhaltlich bereits von der Rechtsprechung berücksichtigt worden sind.

19 Abgesehen davon sind die Erwägungen, mit denen die Klägerin diesen Beitrag behandelt, auch unschlüssig. Falls das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung nur zur Erhaltung des Gewerbesteueraufkommens geschaffen worden sein sollte, ist nicht erkennbar, warum sich daran etwas ändern sollte, wenn und soweit die Gewerbesteuer gemäß § 35 EStG auf die Einkommensteuer angerechnet wird.

20 bbb) Die Bemerkungen, dass weiterhin in der Fachliteratur (u.a. Gosch in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 35 Rz 3) die Auffassung vertreten werde, es gebe keine ausreichende Rechtsgrundlage, sind ebenfalls keine Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung.

21 ccc) Eine nähere Erörterung nimmt die Beschwerdebegründung einzig in Bezug auf das Urteil des BFH vom 22. April 2010 V R 9/09 (BFHE 229, 433, BStBl II 2011, 597) vor. Darin liegt aber keine Auseinandersetzung mit der grundsätzlichen Rechtfertigung des Instituts der Betriebsaufspaltung, sondern nur mit einem Teilproblem.

22 Zum einen ist diese Entscheidung zur umsatzsteuerrechtlichen Organschaft und nicht zur Betriebsaufspaltung ergangen. Sie enthält zwar, worauf die Beschwerdebegründung auch hinweist, einen Bezug auf ertragsteuerliche Überlegungen. Diese betreffen aber nicht unmittelbar die Betriebsaufspaltung. Sie betreffen die Beteiligungen der Gesellschafter der Organträger-Personengesellschaft an der Organgesellschaft, namentlich deren Qualifikation als Sonderbetriebsvermögen (unter II.3.a). Zu den Rückschlüssen auf die Betriebsaufspaltung hätte die Klägerin zumindest kurz ausführen müssen.

23 Zum anderen geht es in dieser Entscheidung um die Beteiligung mehrerer Gesellschafter an zwei Schwestergesellschaften, während im Streitfall die Klägerin allein Inhaberin des Besitzunternehmens ist. Insofern ist es für die Entscheidung über die Beschwerde unerheblich, wenn sich die Beschwerdebegründung mit der Gruppentheorie und ihren möglichen Schwächen in Rechtstheorie und Rechtspraxis auseinandersetzt.

24 ddd) Schließlich wendet die Beschwerdebegründung aus den Erfahrungen der Praxis heraus gegen die Betriebsaufspaltung ein, mit der Errichtung eines Besitzunternehmens neben einer Betriebsgesellschaft werde regelmäßig die Vermögensbildung bezweckt, um die betreffenden Immobilien später ohne belastende Steuern als Altersversorgung nutzen zu können, nicht anders als bei privaten Grundbesitzern mit einer im Prinzip gleichen Vermietungstätigkeit. Vor diesem Hintergrund

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

sei es unangemessen, die Vermietung an die Betriebsgesellschaft schlechter zu stellen als die Vermietung an Fremde. Das Ziel angemessener Altersversorgung solle nicht, wie dies durch die Betriebsaufspaltung geschehe, behindert werden.

25 Auch diese Erwägungen stellen —wenn überhaupt— Gesichtspunkte gegen die Betriebsaufspaltung dar, sind indes keine Auseinandersetzung mit den die jahrzehntelange Rechtsprechung tragenden Gesichtspunkten für die Betriebsaufspaltung.

26 Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass die Überlegungen der Klägerin dem Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung auch nicht entgegenstehen. Die Rechtsprechung sieht den Grund für die Gewerblichkeit der Vermietungstätigkeit des Besitzunternehmens darin, dass die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben, der auf die Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit in einem Doppelunternehmen gerichtet ist (vgl. BFH-Urteil vom 10. November 2005 IV R 29/04, BFHE 211, 305, BStBl II 2006, 173). Dieser einheitliche Betätigungswille fehlt bei der Vermietung an Fremde. Mit der Frage, welche weitergehenden wirtschaftlichen Zwecke der Inhaber des Besitzunternehmens verfolgt, hat dies nichts zu tun.

27 Dem Anliegen, die betreffenden Immobilien als Alterssicherung zu bewahren und ggf. nach Aufgabe der geschäftlichen Betätigung ohne übermäßige Nachteile aus der steuerlichen Verstrickung lösen und in das Privatvermögen überführen zu können, hat der Gesetzgeber mit den Vorschriften der §§ 16, 34 EStG bereits grundsätzlich Rechnung getragen. Er hat mit diesen Regelungen zum Ausdruck gebracht, in welchem Umfang und —dies vor allem— in welchen Grenzen er dieses Anliegen steuerlich berücksichtigen will.

28 b) Soweit es die Frage betrifft, ob auch der Abschluss von Miet- und Pachtverträgen mit erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung für das Betriebsunternehmen zu den Geschäften des täglichen Lebens zählt und deshalb das Stimmverbot des § 47 Abs. 4 GmbHG nicht zu beachten ist, ist die grundsätzliche Bedeutung schon deshalb nicht dargelegt, weil der Inhalt der so aufgeworfenen Frage unklar ist. Im Übrigen fehlen sowohl Klärungsbedürftigkeit als auch Klärungsfähigkeit der in Betracht kommenden Fragen.

29 Die Frage lässt nicht klar erkennen, was die Klägerin konkret geklärt wissen möchte, namentlich, ob der Abschluss von Miet- und Pachtverträgen mit erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung für das Betriebsunternehmen zu den Geschäften des täglichen Lebens zählt oder ob für den Abschluss solcher Verträge das Stimmverbot des § 47 Abs. 4 GmbHG nicht zu beachten ist. Das ist nicht dasselbe.

30 Zudem wäre schon die erste Frage, ob der Abschluss von Miet- und Pachtverträgen mit erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung für das Betriebsunternehmen zu den Geschäften des täglichen Lebens zählt, im vorliegenden Rechtsstreit nicht klärungsfähig. Für die abstrakte Prüfung, ob bestimmte Personen die Herrschaft über Geschäfte des täglichen Lebens besitzen, ist es gleichgültig, welche konkreten Geschäfte darunter fallen.

31 Auch die zweite Frage, ob für den Abschluss von Miet- und Pachtverträgen mit erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung für das Betriebsunternehmen das Stimmverbot des § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG nicht zu beachten ist, kann nicht generell-abstrakt geklärt werden. Das Stimmverbot hängt nicht allgemein davon ab, ob ein Geschäft von erheblicher Bedeutung vorliegt, sondern ob eine gesellschaftsvertragliche Zuständigkeit der Gesellschafterversammlung besteht und diese tatsächlich abstimmt. Es handelt sich damit um eine Frage der Rechtsanwendung im Einzelfall, die keine grundsätzliche Bedeutung besitzt.

32 Die Einwände der Klägerin gehen in rechtlicher Hinsicht im Kern dahin, dass sie gerade keine Herrschaft über das Überlassungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen gehabt habe.

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

33 Sie habe die vorliegenden Miet- und Pachtverträge mit der GmbH nicht ohne die Zustimmung der Tochter als Mitgesellschafterin abschließen können. Wegen der Bedeutung des Geschäfts könne sie darüber weder rechtlich noch praktisch als Geschäftsführerin im Rahmen der laufenden Geschäfte entscheiden. Es bedürfe vielmehr einer Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung, woran sie sich wiederum gemäß § 47 Abs. 4 Satz 2 GmbHG nicht beteiligen dürfe.

34 Mit diesen Überlegungen greift die Klägerin allerdings lediglich die materiell-rechtliche Richtigkeit des Urteils an, die für sich genommen außerhalb der greifbaren Gesetzeswidrigkeit die Zulassung der Revision nicht rechtfertigt (vgl. Senatsbeschluss vom 30. August 2012 X B 97/11, BFH/NV 2013, 13). Für eine greifbare Gesetzeswidrigkeit ist indes nichts vorgetragen und nichts ersichtlich.

35 Auch soweit es ihren Einwand betrifft, sie habe aufgrund eines tatsächlich praktizierten generellen Einstimmigkeitsprinzips in der GmbH noch nicht einmal die Geschäfte des täglichen Lebens beherrschen können, macht sie Fehler in der Rechtsanwendung des FG geltend, aber keine grundsätzliche Bedeutung der Sache.

36 2. Soweit die Klägerin ein Bedürfnis nach Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO in Bezug auf die Rechtsfrage sieht, ob der Geschäftsführer zwecks Umgehung von § 181 BGB einen Dritten zur Vornahme des danach untersagten Rechtsgeschäfts beauftragen könne, hat sie ebenfalls die Klärungsfähigkeit in einem etwaigen Revisionsverfahren nicht dargelegt.

37 Dieser Zulassungsgrund ist ein Unterfall des Zulassungsgrundes der grundsätzlichen Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Die dortigen Anforderungen an die Beschwerdebegründung gelten daher entsprechend (vgl. Senatsbeschluss in BFH/NV 2013, 559), so dass ebenfalls zu Klärungsbedürftigkeit und Klärungsfähigkeit der Rechtsfrage vorzutragen ist.

38 An letzterem fehlt es. Die Klägerin hat nicht dargestellt, dass sie —entgegen der Üblichkeit— von dem Verbot des Selbstkontrahierens nicht befreit gewesen wäre. Zudem fehlt es an einer Auseinandersetzung mit Rechtsprechung und Schrifttum zu dieser Frage.

39 3. Schließlich sind auch die Voraussetzungen eines Verfahrensmangels nicht dargelegt worden.

40 a) Soweit die Klägerin beanstandet, das FG habe die Voraussetzungen für die Mitbestimmung über die Geschäfte des täglichen Lebens durch die Gesellschafterversammlung nicht geprüft, rügt sie fehlende Sachaufklärung und damit einen Verstoß gegen § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO. Sie hat aber nicht dargelegt, was das FG hätte aufklären oder in welche Richtung es hätte ermitteln sollen.

41 Im Grunde rügt die Klägerin, das FG sei fälschlich davon ausgegangen, dass die Gesellschafterversammlung für die Geschäfte des täglichen Lebens nicht zuständig gewesen sei. Das ist eine Rüge fehlerhafter Rechtsanwendung, die nach den eingangs genannten Grundsätzen eine Zulassung der Revision nicht rechtfertigt.

42 b) Eine Verletzung der Hinweis- und Fürsorgepflichten und damit gegen § 76 Abs. 2 FGO könnte eine Verletzung rechtlichen Gehörs i.S. von § 119 Nr. 3 FGO sein (vgl. Senatsbeschluss vom 19. Januar 2012 X B 4/10, BFH/NV 2012, 958).

43 Ein FG ist aber nach ständiger Rechtsprechung nicht generell verpflichtet, die Beteiligten vorab auf seine Einschätzung der Sach- und Rechtslage hinzuweisen, sondern erst dann, wenn es auf einen Gesichtspunkt abstellen will, mit dessen Berücksichtigung ein Beteiligter schlechterdings nicht rechnen konnte (vgl. BFH-Beschlüsse vom 22. Dezember 2006 V B 46/06, BFH/NV 2007, 930; vom 14. Dezember 2006 VIII B 108/05, BFH/NV 2007, 741). Letzteres ist daher im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde darzulegen. Daran fehlt es. Es ist auch in der Sache nicht ersichtlich.

44 4. Von einer weiteren Darstellung des Sachverhalts und der Gründe wird gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO abgesehen.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

BFH 18.3.2015 - VI B 87/14
BFH 22.5.2014 - III B 73/13

Fundstelle(n):
BFH/NV 2013 S. 1802 Nr. 11
Ubg 2014 S. 245 Nr. 4
[HAAAE-44188]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.