
Datum: 18.11.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 4035/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:1118.1K4035.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Tatbestand

- Der verstorbene Ehemann der Klägerin betrieb eine Spedition als Einzelunternehmen. Über den Zeitpunkt der Einstellung streiten die Beteiligten. Der Hauptsitz des Spedition befand sich laut Gewerbeanmeldung, sowie Eingangs- und Ausgangsrechnungen in W....., Straße ... 1
- Das Grundstück Straße .. stand im Alleineigentum des verstorbenen Ehemanns der Klägerin. Auf dem Grundstück befand sich eine etwa 180 qm große Pflege- und Reparaturhalle für Lastkraftwagen, die auch als Lagerplatz für Transportgut verwendet wurde. Einseitig an die Halle angebaut befand sich das Wohnhaus. Die Halle und der zugehörige Grundstücksteil von 265 qm waren in der Bilanz aktiviert. 3
- Die Büroräume und Abstellflächen für die Zugmaschinen des Einzelunternehmens befanden sich seit dem Jahr 1992 in A..... Angemietet wurden dort von einem Herrn zwei Büroräume, ein Waschplatz, eine Tankstelle, zwei überdachte LKW Stellplätze, sowie 2.600 qm Stellfläche. Das Grundstück in A..... hatte der verstorbene Ehemann der Klägerin teilweise an den Sohn junior untervermietet. Dieser betrieb dort ebenfalls eine Spedition mit einem Lastzug als Einzelunternehmer. 4
- Mit Vertrag vom 17.10.1995 verpflichtete sich der verstorbene Ehemann der Klägerin, sein Unternehmen auf die am 2.10.1995 gegründete Speditions GmbH zu übertragen. Geschäftsführer der GmbH war der Sohn junior. Gesellschafter der GmbH waren der Sohn und die Schwiegertochter Ausweislich des Übertragungsvertrags sollten 5

sämtliche Aktiva, mit Ausnahme des Grundstücksanteils in W....., Straße auf die GmbH übergehen. Die GmbH sollte dafür sämtliche Bankschulden und Rückstellungen des Einzelunternehmens übernehmen. Für die übergehenden stillen Reserven sah der Vertrag eine monatliche Zahlung von DM 2.000,- an den verstorbenen Ehemann der Klägerin und nach dessen Tod an die Klägerin vor. Die Beteiligten gingen dabei übereinstimmend davon aus, daß sich die Rentenzahlungen und die übertragenen Wirtschaftsgüter gleichwertig gegenüber stünden. Das negative Kapitalkonto sollte durch den Veräußerer ausgeglichen werden. Dieser Betrag wurde mit Vertrag vom 18.10.1995 darlehensweise von der GmbH an den verstorbenen Ehemann der Klägerin überlassen. Die Übergabe des Einzelunternehmens sollte am Tag, der der Zustellung der Konzessionen für den Güterverkehr folgte, erfolgen. Die Konzessionen wurden am 9.1.1996 durch den Regierungspräsidenten erteilt.

Am 30.12.1995 schloß der verstorbene Ehemann der Klägerin mit der GmbH einen Mietvertrag über die Halle in W..... zum 1.1.1996 ab. 6

Im Jahr 1996 meldete er seinen selbständigen Betrieb Straße .. in W..... ab und nannte als Stichtag der Betriebsaufgabe den 31.12.1995, für die unselbständige Zweigstelle Straße in A..... wurde der 1.1.1996 als Aufgabedatum genannt. 7

Für das Jahr 1995 wurde lediglich laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb erklärt. Ein Aufgabe-/ bzw. Veräußerungsgewinn wurde nicht erklärt. Der Steuerberater gab im Rahmen eines Telefonats mit dem Sachbearbeiter des Beklagten an, ein Betriebsaufgabegewinn sei erst für das Jahr 1996 zu erfassen. 8

Nachdem für das Jahr 1996 keine Steuererklärung abgegeben wurde, schätzte der Beklagte die Besteuerungsgrundlagen und erließ am 22.12.1998 einen entsprechender Einkommensteuerbescheid. Der Beklagte schätzte einen Veräußerungsgewinn von DM 185.000,-. Hiervon beließ er DM 60.000 steuerfrei und unterwarf DM 125.000 dem ermäßigten Steuersatz gemäß § 34 EStG. 9

Am 4.1.1999 reichten die Klägerin und ihr inzwischen verstorbener Ehemann die Einkommensteuererklärung ein, welche als Einspruch gewertet wurde. Erklärt wurde für das Jahr 1996 ein Veräußerungsgewinn. Dieser sei zum 31.12.1995 zu ermitteln, da die Tätigkeit zu diesem Zeitpunkt eingestellt worden sei. Es werde die "nachträgliche Versteuerung" gewählt. 10

Der Gewinn wurde wie folgt ermittelt: 11

gemeiner Wert des Grundstücks 12

..... Straße W..... 75.950,- 13

./. Buchwert 18.980,- 14

./. Veräußerungskosten 1.345,- 15

Veräußerungsgewinn 55.625,- 16

./. Freibetrag 55.625,- 17

zu versteuern 0,- 18

Als laufender Gewinn aus Gewerbebetrieb wurden DM 12.626 erklärt. 19

Dieser wurde wie folgt ermittelt:	20
Betriebseinnahmen (Rentenzahlungen) (12 x 2.000,-) DM 24.000,-	21
./.Betriebsausgaben (Schuldzinsen aus Darlehensvertrag	22
bezüglich des negativen Kapitalkontos). DM 11.373,-.	23
Im April 1999 führte der Beklagte eine Betriebsprüfung durch. Der Prüfer gelangte zu der Auffassung, daß zurückbehaltenen Grundstück sei eine wesentliche Betriebsgrundlage des Einzelunternehmens gewesen. Es sei deswegen im Jahr 1996 keine Betriebsveräußerung im ganzen, sondern eine Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens gegeben. Daher sei zwingend eine Sofortversteuerung durchzuführen. Der Prüfer ermittelte den Gewinn wie folgt:	24
gemeiner Wert des Grundstücks 86.550,-	25
+ Rentenbarwert 268.728,-	26
./. Kapitalkonto 18.980,-	27
./.Veräußerungskosten 1.345,-	28
Gewinn 334.954,-	29
./. Freibetrag 25.046,-	30
zu versteuernder Veräußerungsgewinn 309.908,-	31
Der Beklagte folgte der Auffassung des Betriebsprüfers. Mit Einspruchsentscheidung vom 8.5.2000 wurde die Einkommensteuer entsprechend heraufgesetzt.	32
Der Beklagte führte aus, die Eigenschaft des Grundstücks als wesentliche Betriebsgrundlage ergebe sich zum einen daraus, daß die GmbH, nachdem sie das übrige Einzelunternehmen übernommen hatte, das Grundstück vom verstorbenen Ehemann der Klägerin angemietet habe und zum anderen daraus, daß erhebliche stille Reserven in dem Grundstück enthalten gewesen seien.	33
Am 10.1.1996, am Tag nach Erteilung der Konzessionen durch den Regierungspräsidenten, habe der verstorbene Ehemann der Klägerin sein Einzelunternehmen aufgegeben und das Grundstück in sein Privatvermögen überführt. Bei einer Betriebsaufgabe könne nicht zwischen einer nachträglichen und einer Sofortversteuerung gewählt werden. Es sei zwingend geboten, den Gewinn sofort zu versteuern.	34
Die Klägerin trägt vor, es sei keine Betriebsaufgabe sondern eine Betriebsübertragung im ganzen auf die GmbH gegeben. Denn das Grundstück habe weder aufgrund der Bedeutung für den Betrieb noch aufgrund enthaltener stiller Reserven eine wesentliche Betriebsgrundlage dargestellt. Der Speditionsbetrieb sei auf die Halle in der Straße nicht angewiesen gewesen. Der Betrieb habe im Jahr 1995 etwa 18 Fahrzeuge umfaßt, die Halle sei aber nur für einen LKW geeignet gewesen. Die nach ihrer Berechnung enthaltenen stillen Reserven seien weder absolut gesehen, noch relativ im Verhältnis zu den gesamten stillen Reserven erheblich. Ferner sei zu berücksichtigen, daß die stillen Reserven nicht durch die Inanspruchnahme von Abschreibungen, sondern durch den Wertzuwachs des Grund und Bodens entstanden seien. Außerdem könne nicht aus steuerlichen Gründen	35

verlangt werden, daß ein Steuerpflichtiger sein Grundstück parzelliere und die entsprechende Parzelle veräußere.	
Selbst wenn man aber eine Betriebsaufgabe annähme, so sei diese nicht im Streitjahr, sondern bereits im Jahr 1995 erfolgt. Denn den Betrieb habe ihr verstorbener Ehemann tatsächlich nur bis zum 31.12.1995 geführt.	36
Unabhängig davon, ob eine Aufgabe gegeben sei, sei jedenfalls im Streitjahr und den Folgejahren eine "nachträgliche Versteuerung" der monatlichen Zahlungen möglich.	37
Schließlich habe der Beklagte den Rentenbarwert falsch berechnet. Dieser betrage DM 237.336,- da der Anspruch der Klägerin aufschiebend bedingt durch den Tod ihres inzwischen verstorbenen Ehemannes gewesen sei.	38
Die Klägerin beantragt,	39
die Einkommensteuer 1996 unter Änderung der angefochtenen Bescheide auf DM 323 herabzusetzen	40
Der Beklagte beantragt,	41
die Klage abzuweisen.	42
Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung vom 8.5.2000.	43
<u>Entscheidungsgründe</u>	44
Die Klage ist unbegründet.	45
Der angefochtene Verwaltungsakt ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Absatz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO)).	46
Der Beklagte hat im Streitjahr zu Recht einen Gewinn des verstorbenen Ehemann der Klägerin aus Gewerbebetrieb i.H.v. DM 309.908,- der ermäßigten Besteuerung nach § 34 Einkommensteuergesetz (EStG) unterworfen.	47
1. Der verstorbene Ehemann der Klägerin hat durch Aufgabe seines Einzelunternehmens einen Gewinn aus Gewerbebetrieb erzielt.	48
Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne die bei der Veräußerung des Gewerbebetriebes erzielt werden (§ 16 Absatz 1 Nr. 1 EStG). Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 16 Absatz 3 Satz 1 EStG). Der verstorbene Ehemann hat seinen Speditionsbetrieb aufgegeben; er hat nicht den ganzen Gewerbebetrieb auf die GmbH übertragen.	49
Die Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs i.S.d. § 16 Absatz 1 Nr. 1 EStG ist anzunehmen wenn	50
• das Eigentum an allen wesentlichen Betriebsgrundlagen • in einem einheitlichen Vorgang • auf einen Erwerber übertragen wird und • damit die bisher in diesem Betrieb mit diesem Betrieb mit diesen wesentlichen Betriebsgrundlagen gewerbliche Tätigkeit des Veräußerers endet.	51

Vgl. Urteil des BFH vom 12.6.1996, XI R 56, 57/95, BStBl II 1996, 527 m.w.N.	52
Eine Aufgabe des Gewerbebetriebs i.S.d. § 16 Absatz 3 Satz 1 EStG liegt dagegen vor, wenn	53
• aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen den Betrieb aufzugeben • die bisher von diesem Betrieb entfaltete Tätigkeit endgültig eingestellt wird • alle wesentlichen Betriebsgrundlagen • in einem einheitlichen Vorgang • entweder in das Privatvermögen überführt bzw. anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt oder insgesamt an verschiedene Erwerber veräußert oder teilweise veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden und • dadurch der Betrieb zu bestehen aufhört.	54
St. Rspr., vgl. Urteil des BFH vom 9.9.1993, IV R 30/92, BStBl II 1994, 105.	55
Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze sind im vorliegenden Fall die Voraussetzungen einer Betriebsaufgabe gegeben.	56
a) Der verstorbene Ehemann der Klägerin hat die wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang teilweise (insbesondere die erteilten Konzessionen nach dem Güterfernverkehrsgesetz) an die GmbH veräußert und teilweise (Betriebsgrundstück Straße) in das Privatvermögen überführt.	57
Denn der Grundstücksteil Straße nebst Halle war eine wesentliche Betriebsgrundlage des Speditionsbetriebs.	58
aa) Wesentliche Betriebsgrundlagen eines Betriebs sind zunächst die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen (sog. funktionale Betrachtungsweise).	59
St. Rspr., vgl. Urteil des BFH vom 13.2.1996, VIII R 39/92, BStBl II 1996, 409 m.w.N.	60
Die wirtschaftliche Bedeutung eines Betriebsgrundstücks für den veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb kann sich z.B. daraus ergeben, daß es durch seine Lage, seine Größe oder seinen Grundriß oder seine Bauart auf diesen Betrieb zugeschnitten ist.	61
S. Urteil des BFH vom 4. November 1992, XI R 1/92, BStBl II 1993, 245.	62
Dabei wird die wirtschaftliche Bedeutung nicht dadurch ausgeschlossen, daß jederzeit am Markt gleichwertige Räumlichkeiten hätten angemietet oder gekauft werden können, d. h. das Gebäude bzw. der Gebäudeteil austauschbar war, ohne daß das Wesen des Betriebs geändert worden wäre. Zu den wesentlichen Grundlagen zählen nämlich nicht nur Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer Lage eine besondere Bedeutung für den Betrieb haben, sondern auch solche, die zwar austauschbar sind, deren Verwendungszweck im Betrieb aber aufgrund ihrer Art notwendig oder zumindest zweckmäßig ist.	63
St. Rspr., vgl. BFH-Urteil vom 20.06.1989, VIII R 396/83, BFH/NV 1989, 634 m.w.N.	64
Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören im Rahmen einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe in der Regel daneben auch solche Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven ruhen (sog. funktional-quantitative Betrachtungsweise).	65
	66

St. Rspr., vgl. Urteile des BFH vom 19. Mai 1971, I R 46/70, BStBl II 1971, 688 und vom 26. Januar 1994, III R 39/91, BStBl II 1994, 458.

Sowohl bei funktionaler, als auch bei quantitativer Betrachtungsweise stellt das Grundstück Straße eine wesentliche Betriebsgrundlage dar. Das Grundstück nebst Halle hatte für die Führung der Spedition besonderes wirtschaftliches Gewicht. Es war zwar nicht zwingend für die Betriebsführung erforderlich, jedoch insoweit geeignet. Seine Verwendung im Betrieb war zweckmäßig. Das Grundstück war durch seine Lage und durch die Aufteilung, insbesondere auch das Vorhandensein der breiten lastzugtauglichen Zufahrt zur Hauptverkehrsstraße auf den Speditionsbetrieb zugeschnitten. Trotz Anmietung des größeren Grundstücks in A.....nutzte der verstorbene Ehemann der Klägerin das Grundstück über mehrere Jahre hinweg weiterhin zu Pflege-, Reparatur- und Lagerzwecken. Das wirtschaftliche Gewicht zeigt sich auch daran, daß das Grundstück ab 1.1.1996 an die GmbH vermietet wurde. 67

Auch bei quantitativer Betrachtungsweise stellt das Grundstück Straße eine wesentliche Betriebsgrundlage dar. In dem zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücksteil waren erhebliche stille Reserven enthalten. In dem Grundstück ruhten stille Reserven von mehr als DM 50.000,-. Nach Auffassung des Senats sind diese stillen Reserven sowohl absolut als auch im Verhältnis zu den gesamten stillen Reserven des Betriebs (rund 20 %) als erheblich anzusehen. 68

Vgl. Urteil des BFH vom 13.2.1996, VIII R 39/92, BStBl II 1996, 409. 69

bb) An der Eigenschaft der Halle nebst Grundstücksanteils als wesentliche Betriebsgrundlage ändert auch die Verbindung mit dem im übrigen privat genutzten Grundstück nichts. Die Einwände der Klägerin, daß nicht verlangt werden könne, daß "allein für das Finanzamt" ein Grundstück parzelliert und die entsprechende Parzelle mitveräußert werden müsse "um steuerlich nicht benachteiligt zu werden", können nicht durchgreifen. Der Beklagte hat insoweit keine besonderen Anforderungen zur Vermeidung einer steuerlichen Benachteiligung gestellt. Er hat lediglich aus der von dem verstorbenen Ehemann der Klägerin gewählten Gestaltung die zutreffenden steuerrechtlichen Konsequenzen gezogen. 70

Zu berücksichtigen ist insoweit auch, daß die Grundsätze über die Wesentlichkeit von Betriebsgrundlagen selbst dann gelten, wenn der Steuerpflichtige aus rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen an einer Mitveräußerung einer wesentlichen Betriebsgrundlage gehindert war. 71

Vgl. Urteil des BFH vom 13.2.1996, VIII R 39/92, BStBl II 1996, 409. 72

cc) Schließlich ist unerheblich, daß die stillen Reserven durch Wertzuwachs des Grund und Bodens und nicht durch Inanspruchnahme hoher Abschreibungen zustande gekommen sind. Maßgeblich ist allein, daß Halle und Grundstücksanteil Betriebsvermögen waren. Hieraus ergibt sich die Konsequenz, daß Wertzuwächse betriebliche Erträge darstellen, so wie Wertverluste andererseits Aufwand dargestellt hätten. 73

Das Grundstück als wesentliche Betriebsgrundlage hat der verstorbene Ehemann der Klägerin in sein Privatvermögen überführt. Sollen wesentliche Betriebsgrundlagen Privatvermögen werden, bedarf es dazu i.d.R. einer äußerlich erkennbaren Entnahmehandlung, eine solche kann in einer langfristigen Grundstücksvermietung gesehen werden. 74

S. Urteil des BFH vom 27.3.1987, BFH/NV 1987, 578 m.w.N.

Im Streitfall hat der verstorbene Ehemann der Klägerin durch Abschluß des Grundstücksmietvertrag mit der GmbH die Entnahme des Grundstücks äußerlich erkennbar dokumentiert. 76

b) Der verstorbene Ehemann der Klägerin hat aufgrund seines Entschlusses seinen Betrieb aufzugeben die bisher von diesem Betrieb entfaltete Tätigkeit endgültig eingestellt. Der bisherige Gewerbebetrieb hat in seiner ursprüngliche Form aufgehört zu bestehen. 77

2. Auch die Höhe des vom Beklagten angenommenen Aufgabegewinns ist nicht zu beanstanden. 78

Aufgabegewinn ist die Summe aus a) dem Veräußerungspreis für die im Rahmen der Aufgabe veräußerten Wirtschaftsgüter und b) dem gemeinen Wert der ins Privatvermögen übergegangenen Wirtschaftsgüter und der im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Aufgabe erzielten sonstigen Erträge abzüglich der Buchwerte des bis zum Aufgabezeitpunkt fortentwickelten Betriebsvermögens, sowie der Veräußerungskosten (§ 16 Absätze 2 und 3 EStG). 79

a) Der Beklagte hat bei Ermittlung des Veräußerungspreises zutreffend einen Rentenbarwert i.H.v. DM 268.728,- angesetzt. Werden einzelne dem Betrieb gewidmete Wirtschaftsgüter im Rahmen der Aufgabe des Betriebs veräußert, so sind die Veräußerungspreise anzusetzen (§ 16 Absatz 3 Satz 4). Veräußerungspreis ist dabei die Gegenleistung, die der Veräußerer durch das Veräußerungsgeschäft erlangt. 80

Besteht die Gegenleistung nicht in einer Geldzahlung, sondern in einer Rentenvereinbarung, so ist für die Ermittlung des steuerpflichtigen Veräußerungsgewinns vom Wert der Rentenvereinbarung, dem sogenannten Rentenbarwert im Zeitpunkt der Veräußerung auszugehen 81

S. Urteil des FG Köln vom 11.7.1986, V 447/82 E, EFG 1986, 561. 82

Der Rentenbarwert ist dabei nach den allgemeinen Vorschriften des ersten Teils des Bewertungsgesetzes zu ermitteln, da das Einkommensteuergesetz keine besondere Vorschrift hinsichtlich der Ermittlung des Veräußerungspreises bei Vereinbarung einer Rente enthält (§ 1 Bewertungsgesetzes (BewG)). Der als Veräußerungspreis anzusetzende Rentenbarwert ist unter Berücksichtigung des Lebensalters der Klägerin zu ermitteln. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise stellt die in § 3 des Kaufvertrages vereinbarte Rente i.H.v. DM 2.000,- monatlich eine einheitliche Gegenleistung für die Grundstücksübertragung und damit ein einheitlich zu bewertendes Wirtschaftsgut dar. Maßgeblich für die Ermittlung des wirtschaftlichen Wertes dieses Rentenversprechens ist die voraussichtliche Laufzeit der eingegangenen Zahlungsverpflichtung; diese bemißt sich nach der (höheren) Lebenserwartung der Klägerin. 83

b) Der gemeine Wert des Grundstücksteils Straße nebst Halle betrug zum 1.1.1996 insgesamt DM 86.550,-. Unstreitig betrug der gemeine Wert der Halle DM 15.000,-. Hinsichtlich des Grund und Bodens nimmt der erkennende Senat einen gemeinen Wert i.H.v. 71.550,- (265 qm x DM 270,-) an. Die Klägerin selbst hat vorgetragen, der Wert habe zum 1.8.1997 DM 250,-/qm betragen und ein entsprechendes Privatgutachten vorgelegt. Unter Berücksichtigung der im Jahr 1997 im Verhältnis zum Jahr 1996 gesunkenen Kaufpreise für Bauland, 84

vgl. Statistisches Jahrbuch für NRW S. 570,	85
ist ein Wertansatz i.H.v. DM 270,-/qm angemessen.	86
3. Zu Recht hat der Beklagte im Streitjahr den vollen Aufgabegewinn der ermäßigten Besteuerung unterworfen.	87
a) Der Aufgabegewinn ist im Jahr 1996 entstanden. Für Aufgabegewinne i.S.d. § 16 Absatz 3 EStG gilt nach den §§ 4 Absatz 1, 5 EStG grundsätzlich das Realisationsprinzip. Maßgeblich für die Gewinnverwirklichung und Bewertung sind deswegen nicht der Beginn der Betriebsaufgabe oder ein vom Steuerpflichtigen erklärter Zeitpunkt, sondern grundsätzlich der Zeitpunkt des einzelnen Aufgabeteilakts, z.B. der Zeitpunkt der Veräußerung der einzelnen Wirtschaftsgüter.	88
S. Urteile des BFH vom 26.3.1993, X R 101/90, BStBl 1993 II 710 und vom 17.10.1991, IV 97/89, BStBl II 1992, 392.	89
Der verstorbene Ehemann der Klägerin hat seinen Gewerbebetrieb im Januar 1996 aufgegeben. Eine Betriebsaufgabe erstreckt sich in aller Regel über einen gewissen Zeitraum, da sie i.d.R. aus mehreren Teilakten besteht. Sie beginnt mit der ersten vom Aufgabebeschluß getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als selbständigen Organismus gerichtet ist und endet mit der Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlage bzw. mit deren Überführung in das Privatvermögen.	90
S. Urteil des BFH vom 26.2.1993, X R 101/90, BStBl 1993 II 710.	91
Im vorliegenden Fall hat die Betriebsaufgabe am 1.1.1996 begonnen. Zu diesem Zeitpunkt hat der verstorbene Ehemann der Klägerin das Grundstück Straße in sein Privatvermögen überführt. Wie ausgeführt, ist durch Abschluß des Grundstücksmietvertrag mit der GmbH die Entnahme des Grundstücks zum 1.1.1996 wirksam geworden. Die Betriebsaufgabe endete mit der Übertragung der übrigen Wirtschaftsgüter am 10.1.1996, da diese Übertragung ausweislich des Kauf- und Übernahmevertrags mit dem Tag nach der Konzessionserteilung erfolgte. Die Annahme eines Aufgabezeitpunktes im Jahr 1995 kommt nicht in Betracht. Wann der verstorbene Ehemann der Klägerin tatsächlich aufgehört hat aktiv im Betrieb tätig zu sein, ist insoweit nicht maßgeblich. Vielmehr ist insbesondere zu berücksichtigen, daß der gesamte Übertragungsvertrag unter dem Vorbehalt der Genehmigung des Regierungspräsidenten stand (§ 8 des Vertrags).	92
b) Der im Streitjahr erzielte Aufgabegewinn ist zwingend vollständig im Jahr 1996 zu versteuern. Eine sukzessive Versteuerung dem tatsächlichen Zufluß entsprechend kommt nicht in Betracht. Wie bereits ausgeführt, gilt für Einkünfte aus Gewerbebetrieb, zu denen auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne i.S.d. § 16 EStG zählen, grundsätzlich das Realisationsprinzip; das Zuflußprinzip des § 11 EStG gilt grundsätzlich nur für die Überschusseinkünfte.	93
Gewinn wird im Falle der Entnahme realisiert, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen überführt wird und der Teilwert höher ist als der Buchwert. Im Falle der Veräußerung wird der Gewinn realisiert, wenn ein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen ausscheidet und der Steuerpflichtige statt dessen Geld oder eine auf Geld gerichtete Forderung erlangt, deren zu bilanzierender Nennwert höher ist als der Buchwert des ausgeschiedenen Wirtschaftsgut. Der Anspruch auf das Entgelt ist an Stelle des veräußerten Wirtschaftsgut zu aktivieren, wenn der Vertrag wirtschaftlich erfüllt ist,	94

insbesondere die vereinbarte Lieferung oder Leistung erbracht ist.

Vgl. Urteile des BFH vom 2.3.1990, III R 70/87, BStBl 1990 II, 733 und vom 29.4.1987, I R 192/82, BStBl II 1987, 797. 95

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gelten diese Rechtsgrundsätze allerdings nicht ausnahmslos. Für bestimmte Fälle der Veräußerung des Gewerbebetriebs im ganzen gesteht die Rechtsprechung dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu zwischen einer tarifbegünstigten Besteuerung eines Veräußerungsgewinns im Zeitpunkt der Betriebs- oder Teilbetriebsveräußerung nach Maßgabe der §§ 16, 34 EStG und eine nicht tarifbegünstigten Besteuerung nachträglicher Einkünfte aus Gewerbebetrieb im jeweiligen Jahr des Zuflusses des Veräußerungserlöses nach Maßgabe des § 24 Nr.2 i.V.m. § 15 Abs.1 EStG, wobei dieses Wahlrecht seine Rechtsgrundlage in einer teleologischen Reduktion des (zwingenden) Anwendungsbereichs der §§ 16, 34 EStG im Verhältnis zu § 24 Nr.2 EStG und im "Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung" findet. 96

Vgl. Urteil des BFH vom 12. Juni 1968, IV R 254/62, BStBl II 1968, 653. 97

Zur Begründung wird angeführt, es würden insoweit die besonderen Umstände der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs gegen Rentenzahlungen berücksichtigt. Es werde berücksichtigt, daß einerseits die Leibrentenforderung des Veräußerers mit ihrem Gegenwartswert anzusetzen ist und damit der Veräußerungsgewinn bereits im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen verwirklicht wird, andererseits jedoch der --gemessen an der statistischen Wahrscheinlichkeit-- vorzeitige Tod des (oder der) Rentenberechtigten nicht zu einer (rückwirkenden) Korrektur des Veräußerungsgewinns führt und deshalb der Veräußerer gegebenenfalls Gewinne zu versteuern hat, die er tatsächlich niemals erzielt. Außerdem wird angeführt, daß die Tatsache, daß dem Veräußerer die Mittel zur Begleichung der Steuerschuld mangels Zuflusses noch nicht zur Verfügung stehen, zu berücksichtigen sei. 98

Die genannte Ausnahmeregelung hat die Rechtsprechung ausschließlich für Fälle der Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs gemäß § 16 Absatz 1 Nr. 1 EStG entwickelt. Für die Betriebsaufgabe und die damit einhergehende Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter, gilt diese Rechtsprechung nicht. Es ist sofort der Kapitalwert der Bezüge als Veräußerungspreis anzusetzen. 99

S. Urteile des BFH vom 14.12.1988, I R 44/83, BStBl II 1989, 323 und vom 14.1.1982, IV R 76/79 n.v.; Urteil des FG Köln vom 11.7.1986, V 447/82 E, EFG 1986, 561; Littmann/Bitz/Pust, EStG § 16 Rz. 117; Schmidt, EStG § 16 Rz. 292. 100

Die von der Rechtsprechung in Einzelfällen zugelassene Ausnahmeregelung kann jedoch im vorliegenden Fall keine Anwendung finden. Ob der Senat der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Fall einer Betriebsveräußerung im ganzen i.S.d. § 16 Absatz 1 Nr. 1 EStG folgen würde, kann dabei dahingestellt bleiben. Denn im hier zu entscheidendem Fall ist, wie ausgeführt, keine Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs, sondern eine Betriebsaufgabe gegeben. 101

Zwar weist die im Streitfall gegebene Betriebsaufgabe die Besonderheit auf, daß nur eine wesentliche Betriebsgrundlage in das Privatvermögen überführt und die an die Erwerberin übertragenen Wirtschaftsgüter zusammen als "lebensfähiger Restbetrieb" angesehen werden könnten. Voraussetzung für das Wahlrecht zwischen sofortiger und nachträglicher Versteuerung ist nach der o.g. Rechtsprechung jedoch die Veräußerung des ganzen 102

Gewerbebetriebs (§ 16 Absatz 1 Nr. 1 EStG) und nicht eines ganzen Gewerbebetriebs.

Der Senat sieht auch keinen Anlaß die genannte Rechtsprechung weiter auszudehnen. 103

Er erkennt dabei nicht, daß der Streitfall mit den von der o.g. Rechtsprechung -welche durch 104
die Privilegierung des Veräußerers i.S.d. § 16 Absatz 1 Nr. 1 EStG die Übertragung ganzer
lebender Gewerbebetriebe ohne Zerschlagung in einzelne Wirtschaftsgüter fördern wollte-
entschiedenen Fällen insoweit vergleichbar ist, als auch im vorliegenden Fall ein
"lebensfähiger" Betrieb übertragen wird. Jedoch ist in Fällen wie dem vorliegenden der
Gesichtspunkt, daß ein Gewerbebetrieb in seiner Gesamtheit (ohne Zerschlagung oder
wesentliche Schwächung) erhalten und sein Übergang privilegiert werden soll, nicht gegeben.
Der "Restbetrieb" ist nämlich durch Entnahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage
geschwächt.

Ferner ist auch ein weiterer wesentlicher Gesichtspunkt, der Anlaß für die privilegierende 105
Rechtsprechung war, im vorliegenden Fall nicht gegeben. Im Gegensatz zu den der
Rechtsprechung zugrundeliegenden Fällen, hat der verstorbene Ehemann der Klägerin sich
nicht seines ganzen Gewerbebetriebs begeben, so daß ihm -abgesehen von der Rente-
keine Mittel zur Begleichung der Steuerschuld zur Verfügung gestanden hätten. Er hat statt
dessen einen Teil des Betriebsvermögens zurückbehalten und in das Privatvermögen
überführt, so daß ihm insoweit eine Verwertung und Begleichung der Steuerschuld aus den
entsprechenden Mitteln zumindest im Prinzip möglich gewesen wäre.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Absatz 1 FGO 106