
Datum: 25.08.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 3210/01
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0825.6K3210.01.00

Tenor:

Unter teilweiser Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 00.00.0000 wird der Bescheid über Einkommensteuer 1995 vom 00.00.0000 geändert und der Betriebsaufgabegewinn des Klägers um ... DM verringert; im Übrigen wird die Klage für 1995 abgewiesen.

Für 1996 wird festgestellt, dass bei der Ermittlung des Gewinns der Klägerin nach § 17 EStG aus der Veräußerung der Anteile der P. GmbH nachträgliche Anschaffungskosten aus der verdeckten Einlage eines Firmenwertes anteilig zu berücksichtigen sind.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

1

Durch notariellen Vertrag vom 00.00.0000 übertrug der Vater des Klägers, Q.B. dem Kläger mit Wirkung zum 00.00.0000 im Wege vorweggenommener Erbfolge gegen Versorgungslösungen seinen unter der Firma "P." im Handelsregister eingetragenen Gewerbebetrieb einschließlich des ihm gehörenden gewerblich genutzten Grundbesitzes in M., V.. Bei diesem Betrieb handelte es sich um einen ...betrieb insbesondere für ... und ...; daneben wurde auch Containerverkehr mit Wechsellmulden betrieben. Neben dem Grundstück V. wurde für den Gewerbebetrieb auch ein von der Bahn angemietetes Grundstück am Bahnhof in M. genutzt.

2

Der Kläger führte den Betrieb zunächst als Einzelunternehmen weiter. Mit Vertrag vom 00.00.0000 gründete der Kläger zusammen mit seiner Ehefrau, der Klägerin, im Wege einer Bargründung die "P. GmbH" mit einem Stammkapital von ... DM, das die Kläger je zur Hälfte

3

übernahmen. Gegenstand der GmbH war laut Gesellschaftsvertrag der Handel mit Rohstoffen aller Art und Containerverkehr. Tatsächlich führte die GmbH ab Mai 1989 den ...betrieb des Einzelunternehmens fort, ohne dass zwischen dem Kläger und der GmbH diesbezüglich vertragliche Regelungen getroffen wurden. Den Kunden gegenüber wurde mitgeteilt, dass der Betrieb nunmehr von der GmbH fortgeführt werde. Anlage- oder Umlaufvermögen wurde nicht auf die GmbH übertragen, von dieser aber verwertet bzw. genutzt. Insbesondere verblieben die Lkw einschließlich der Fahrer im Einzelunternehmen des Klägers. Lediglich die anderen Arbeitnehmer des Klägers wurden mit ihrem Einverständnis ab dann in der GmbH beschäftigt; diese erledigten in der Folgezeit auch die Büroarbeiten des Einzelunternehmens. Der Mietvertrag über das Bahngrundstück wurde zunächst nicht auf die GmbH übertragen.

Das Grundstück V. einschließlich der Lager- und Büroräume vermietete der Kläger ab 00.00.0000 an die GmbH. Darüber hinaus schloss der Kläger mit der GmbH eine Rahmenvereinbarung, durch die er sich verpflichtete, mit fünf Lkw Transportleistungen für die GmbH gegen Entgelt (nach Kilometerleistung und Lohnaufwand) zu erbringen. 4

Durch notariellen Vertrag vom 00.00.0000 veräußerten die Kläger zum 01.01.1996 jeweils 50% ihrer Anteile an der P. GmbH an die Fa. S. GmbH & Co. KG zu einem Preis von zusammen ... DM. Nach II. Nr. 4 f des Vertrages wurde das Mietverhältnis zwischen der GmbH und der Einzelfirma P. zum 31.12.1996 aufgehoben; Mietverhältnisse über mobile Wirtschaftsgüter zwischen diesen Firmen bestanden - laut dieser Regelung - nicht mehr; die entsprechenden Wirtschaftsgüter mussten ab dem 01.01.1996 im Eigentum der GmbH stehen. 5

Auch in den Jahren nach 1989 erklärte der Kläger aus dem Betrieb des Einzelunternehmens gewerbliche Einkünfte und erstellte entsprechende Jahresabschlüsse. In den Bilanzen wurden sowohl das Grundstück V. als auch die Beteiligung des Klägers an der GmbH als Betriebsvermögen ausgewiesen. Sowohl die Mieteinnahmen als auch die Gewinnausschüttungen der GmbH an den Kläger wurden in den Gewinn- und Verlustrechnungen erfasst. Im Rahmen der Erörterung der Einkommensteuererklärung für 1994 wies der damalige Steuerberater der Kläger mit Schreiben 00.00.0000 darauf hin, dass mangels personeller Verflechtung zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH keine Betriebsaufspaltung bestehe. Die Behandlung der GmbH-Anteile des Klägers als Betriebsvermögen sei daher nicht richtig. Das Einverständnis des Finanzamts vorausgesetzt, wolle er den Bilanzansatz zum 01.01.1996 erfolgsneutral berichtigen. Die Sachbearbeiterin des Beklagten erklärte daraufhin telefonisch ihre Zustimmung und erfasste in Abweichung von der eingereichten Steuererklärung 1994 die als Betriebsbeinnahme erklärte Gewinnausschüttung des Klägers bei dessen Einkünften aus Kapitalvermögen. 6

Im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung für 1996 erklärten die Kläger aus der Veräußerung ihrer GmbH-Anteile Gewinne nach § 17 EStG in Höhe von jeweils ca. ... DM. Diese Beträge ermittelten die Kläger, indem sie von dem Veräußerungspreis (je ... DM) die anteilige eingezahlte Stammeinlage (je ... DM), Veräußerungskosten (je ... DM) sowie nachträgliche Anschaffungskosten (je ca. ... DM) abzogen. Diese nachträglichen Anschaffungskosten beruhten, so die Kläger, auf einem zum 00.00.0000 verdeckt in die GmbH eingelegten Firmenwert, den die Kläger für das gesamte damalige Einzelunternehmen des Klägers mit ... DM bezifferten. 7

In 1998 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung C. eine Betriebsprüfung beim Kläger für die Jahre 1993 bis 1995 durch. Dabei kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der Kläger ab Mai 1989 ein gewerbliches Lohnfuhrunternehmen betrieben habe, welches durch die 8

Übertragung der Lkw (einschließlich der Fahrer) auf die GmbH zum 31.12 1995 aufgegeben worden sei. Zum notwendigen oder zumindest gewillkürten Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebes habe auch der GmbH-Anteil des Klägers gehört. Er ermittelte daher unter Einbeziehung des beweglichen Anlagevermögens, des Grundstücks V. sowie des gesamten GmbH-Anteils des Klägers einen Aufgabegewinn für 1995 in Höhe von ... DM. Dabei ließ der Prüfer den von den Klägern im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung 1996 ermittelten Firmenwert unberücksichtigt, da mangels Übertragung des gesamten Betriebes oder eines Teilbetriebes in 1989 nach seiner Ansicht kein Firmenwert habe auf die GmbH übergehen können. Wegen der Berechnung des Aufgabegewinns im Einzelnen wird auf Tz. 10 des Betriebsprüfungsberichts vom 00.00.0000 sowie die geänderte Tz. 10 von August 1999 verwiesen.

Der Beklagte folgte dem Prüfer und erließ am 00.00.0000 einen entsprechend geänderten Einkommensteuerbescheid für 1995 gegen die Kläger. Unter demselben Datum erging auch ein erstmaliger Einkommensteuerbescheid für 1996, in dem ein Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG lediglich hinsichtlich des veräußerten GmbH-Anteils der Klägerin, dieser jedoch ohne Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten (Firmenwert) und damit in Höhe von ... DM angesetzt wurde.

9

Gegen diese Bescheide richtet sich die vorliegende, nach insoweit erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage.

10

Die Kläger machten ursprünglich geltend, dass der Kläger sein Einzelunternehmen "Entsorgungsbetrieb" in 1989 endgültig aufgegeben habe. Bei dem danach fortgeführten Lohnfuhrunternehmen habe es sich nicht um eine gewerbliche Betätigung gehandelt, da der Kläger allein für die GmbH tätig geworden sei und es daher an der erforderlichen Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr gefehlt habe. Es habe daher eine private Vermietung von Sachinbegriffen vorgelegen, so dass sämtliche Wirtschaftsgüter seit 1989 Privatvermögen darstellten. Eine Betriebsaufgabe zum 31.12.1995 scheide somit aus.

11

Jedenfalls könne der GmbH-Anteil des Klägers nicht dem Betriebsvermögen dieses Betriebes zugerechnet werden. Die Beteiligung des Steuerpflichtigen an einer GmbH werde nicht allein dadurch zum notwendigen Betriebsvermögen, dass zwischen dem Steuerpflichtigen und der GmbH Geschäftsbeziehungen bestünden, die üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen könnten. Erforderlich sei vielmehr, dass die Beteiligung als solche unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt werde. Dies scheide vorliegend aus, da der Kläger angesichts seiner Beteiligung von lediglich 50% nicht in der Lage gewesen sei, seinen geschäftlichen Betätigungswillen in der GmbH durchzusetzen.

12

Auch gewillkürtes Betriebsvermögen habe nicht vorgelegen. Denn die Einbuchung des GmbH-Anteils habe auf der unzutreffenden Annahme beruht, dass eine Betriebsaufspaltung vorliege. Durch eine solche irrtümliche Buchung werde kein gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet.

13

Auf jeden Fall liege in der Behandlung des GmbH-Anteils des Klägers als Betriebsvermögen ein Verstoß gegen Treu und Glauben. Denn die Ausbuchung des GmbH-Anteils in 1996 sei mit Zustimmung des Beklagten erfolgt, der im bestandskräftigen Einkommensteuerbescheid für 1994 eine Zuordnung der Dividenden zu den Einkünften aus Kapitalvermögen vorgenommen habe. Der Beklagte habe also einer Bilanzberichtigung oder Bilanzänderung zum 01.01.1994 definitiv zugestimmt.

14

Unabhängig hiervon müsse bei der Bemessung des Entnahmewertes des GmbH-Anteils und bei der Ermittlung des Gewinns nach § 17 EStG berücksichtigt werden, dass in 1989 der Firmenwert des Einzelunternehmens, den die Kläger nunmehr auf ... DM beziffern, auf die GmbH übergegangen sei. Denn die wesentlichen geschäftswertbildenden Betriebsgrundlagen, der Firmenname und die Geschäftsbeziehungen/Kundenstamm, seien endgültig und unwiderruflich auf die GmbH übertragen worden. Dadurch sei der Geschäftswert verdeckt in die GmbH eingelegt worden. Auch wenn er bisher in den Bilanzen der GmbH nicht erfasst und die Entnahme aus dem Einzelunternehmen in 1989 nicht versteuert worden sei, müsse diese Einlage im Wege höherer Anschaffungskosten der Beteiligung erfasst werden.

Schließlich machen die Kläger geltend, dass der Betriebsprüfer bei der Ermittlung des Entnahmegewinns bzgl. des Grundstücks V. eine zu große Fläche und einen überhöhten Grundstückswert zu Grunde gelegt habe. 16

Die Kläger beantragen, 17

den Bescheid über Einkommensteuer 1995 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns des Klägers die Anteile an der P. GmbH unberücksichtigt bleiben und der Gesamteilwert des Grundstücks V. mit ... DM angesetzt wird, 18

den Bescheid über Einkommensteuer 1996 dahingehend zu ändern, dass der Gewinn der Kläger nach § 17 EStG aus der Veräußerung der Anteile der P. GmbH unter anteiliger Berücksichtigung nachträglicher Anschaffungskosten aus der verdeckten Einlage eines Firmenwertes von insgesamt ... DM ermittelt wird. 19

Der Beklagte beantragt, 20

den Bescheid über Einkommensteuer 1995 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns des Klägers der Gesamteilwert des Grundstücks V. mit ... DM angesetzt wird, und im Übrigen die Klage abzuweisen. 21

Er hält an seiner in der Einspruchsentscheidung dargelegten Auffassung fest, dass das Einzelunternehmen des Klägers lediglich umstrukturiert, im Übrigen aber als gewerblicher Betrieb fortgeführt worden sei. Dadurch sei auch der Firmenwert im Einzelunternehmen verblieben, da dieser nicht isoliert eingelegt, sondern nur zusammen mit dem Betrieb übertragen werden könne. Es seien schließlich nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die GmbH übertragen worden. Die Lagermöglichkeiten, Betriebs- und Sozialgebäude und der Fuhrpark seien zurückbehalten und an die GmbH vermietet worden. Der Firmenwert sei der GmbH daher nur zur Nutzung überlassen worden. 22

Es fehle auch nicht an einer Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Dazu sei es nämlich nicht erforderlich, dass die Leistung des Gewerbetreibenden einer Mehrzahl von Interessenten angeboten werde. Bereits die Tätigkeit für einen bestimmten Vertragspartner reiche insoweit aus. 23

Die Beteiligung des Klägers an der GmbH sei auch zutreffend als notwendiges Betriebsvermögen behandelt worden. Unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke werde eine Beteiligung dann genutzt, wenn sie dazu bestimmt ist, die unternehmerische Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dienen soll, den Absatz von Produkten bzw. die Abnahme von Dienstleistungen des Steuerpflichtigen zu gewährleisten. Hieran ändere auch die unzutreffende Ausbuchung der Beteiligung zum 01.01.1994 nichts. 24

Die seinerzeitige Ausbuchung sei ertragsneutral gewesen. Auch erwüchsen die Besteuerungsgrundlagen nicht in Bestandskraft. Wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung sei das Finanzamt ohnehin nicht an die seinerzeitige Behandlung der Beteiligung gebunden.

Der Beklagte hat die angefochtenen Bescheide am 00.00.0000 geändert. Dabei blieben die o.g. Streitpunkte unverändert. Die geänderten Bescheide sind nach § 68 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. 25

Im Erörterungstermin vor dem Berichterstatter am 00.00.0000 haben die Beteiligten Einigung darüber erzielt, dass der Entnahmewert des Grundstückes V. um ... DM niedriger ist, als bisher der Besteuerung zu Grunde gelegt worden ist. Wegen der Einzelheiten wird auf die Niederschrift vom 00.00.0000 verwiesen. 26

Entscheidungsgründe: 27

I. 28

Die Klage bezüglich Einkommensteuer 1995 ist teilweise begründet. Der Beklagte hat zu Recht in diesem Veranlagungszeitraum einen Betriebsaufgabegewinn des Klägers erfasst, diesen aber zu hoch angesetzt. 29

Zutreffend ist der Beklagte davon ausgegangen, dass der Kläger auch nach Gründung der GmbH einen Gewerbebetrieb unterhalten und diesen zum 31.12.1995 aufgegeben hat. 30

Nach 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als andere selbständige Arbeit anzusehen ist. Darüber hinaus muss nach der ständigen Rechtsprechung des BFH die Tätigkeit den Rahmen privater Vermögensverwaltung überschreiten. 31

Das vom Kläger nach Gründung der GmbH ab Mai 1989 betriebene Lohnfuhrunternehmen erfüllt die vorgenannten Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes. Insbesondere liegt entgegen der von den Klägern bisher vertretenen Ansicht das Tatbestandsmerkmal "Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr" vor. 32

Nach der Rechtsprechung des BFH erfordert das Merkmal der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr eine Tätigkeit, die gegen Entgelt am Markt erbracht und für Dritte äußerlich erkennbar angeboten wird. Es dient dazu, solche Betätigungen auszugrenzen, die zwar von einer Gewinnerzielungsabsicht getragen, aber nicht auf einen Güter- und Leistungsaustausch gerichtet sind. Erkennbar angeboten wird die Tätigkeit auch dann, wenn sie nur einem einzigen Marktteilnehmer angeboten wird. Maßgeblich ist dabei allein die Erkennbarkeit für einen oder mehrere Auftraggeber. Dritten Geschäftspartnern des Auftraggebers braucht demgemäß nicht deutlich zu werden, ob die Tätigkeit vom Auftragnehmer als Subunternehmer selbständig oder im Anstellungsverhältnis unselbständig geleistet wird. Dabei sprechen Geschäftsbeziehungen mit mehreren, womöglich ständig wechselnden Kunden zwar im Allgemeinen deutlicher für das erforderliche Teilhaben am Marktgeschehen, sie sind aber kein unerlässliches Erfordernis. Dies folgt daraus, dass die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG den "typischen" Unternehmer im Blick haben, der als Händler, Produzent oder Dienstleistender seine Leistungen "am Markt" erbringt. Die Eigenschaft als Marktteilnehmer wird indes nicht in Frage gestellt, wenn die Leistungen an 33

einen einzigen Abnehmer erbracht werden. Vielmehr sind die Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG in dem Sinne typusbezogen auszulegen, dass - unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG - alle nachhaltigen und selbständigen Tätigkeiten von Produzenten, Händlern oder Dienstleistenden steuerlich erfasst werden (BFH-Urteil vom 22. Januar 2003 X R 37/00, BFHE 201, 264, BStBl II 2003, 464 m.w.N. der Rechtsprechung).

Die Gesamttätigkeit des Klägers war auf den Austausch von Leistungen gerichtet. Leistungen dieser Art werden im Geschäftsleben von einer Vielzahl gewerblicher (Fuhr-) Unternehmen gleichermaßen angeboten. Ihr Umfang ging über den Rahmen einer "privaten" und in diesem Sinn nichtunternehmerischen Betätigung deutlich hinaus, was insbesondere durch die Größe der Umsätze (ca. 600 TDM p.a.) belegt wird. Die Tätigkeit des Klägers stellte sich deshalb, auch wenn nur Geschäftsbeziehungen zu einem einzigen Vertragspartner bestanden, als unternehmerische Marktteilnahme dar, die für die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr kennzeichnend und ausreichend ist. 34

Auch die Kläger haben sich dieser Betrachtungsweise in der mündlichen Verhandlung nunmehr angeschlossen. 35

Diesen Gewerbebetrieb hat der Kläger zum 31.12.1995 aufgegeben. Denn zu diesem Zeitpunkt wurden die Lkw aus dem Unternehmen des Klägers einschließlich der angestellten Fahrer auf die GmbH übertragen. Damit endete die gewerbliche Tätigkeit des Klägers. Damit ist auf diesen Stichtag ein Aufgabegewinn (§ 16 Abs. 3 Satz 1, Abs. 1 EStG) zu ermitteln. Dies ist zwischen den Beteiligten unstreitig (siehe Erörterungstermin vom 00.00.0000). 36

Der Aufgabegewinn umfasst ebenso unstreitig das bewegliche Anlagevermögen sowie die Grundstücke N. und V.. Die vom Beklagten angesetzten Teilwerte des beweglichen Anlagevermögens und des Grundstücks N. sind von den Klägern nicht angegriffen worden. Bzgl. des Grundstücks V. haben sich die Beteiligten im Erörterungstermin vom 00.00.0000 dahin gehend geeinigt, dass der Teilwert dieses Grundstücks ... DM niedriger ist als vom Beklagten bisher angenommen worden ist. Dies führt zu einer Reduzierung des Betriebsaufgabegewinns des Klägers um diesen Betrag. 37

Entgegen der Ansicht der Kläger hat der Beklagte bei der Ermittlung des Betriebsaufgabegewinns auch zu Recht die erfolgswirksame Überführung der Anteile des Klägers an der P. GmbH in sein Privatvermögen berücksichtigt. Denn diese Beteiligung gehörte zum notwendigen Betriebsvermögen des Klägers. 38

Zum notwendigen Betriebsvermögen (§ 4 Abs.1, § 5 EStG) gehören Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des Steuerpflichtigen genutzt werden. Das kann - unabhängig von ihrer Höhe - auch auf die Beteiligung an einer GmbH zutreffen. Nicht ausreichend ist zwar grundsätzlich die Unterhaltung von Geschäftsbeziehungen, wie sie üblicherweise auch mit anderen Unternehmen bestehen. Unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke wird eine solche Beteiligung aber dann genutzt, wenn sie dazu bestimmt ist, die gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dienen soll, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (BFH-Urteile vom 8. Dezember 1993 XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296; vom 20. April 2005 X R 2/03, juris). 39

Im Streitfall erzielte der Kläger seinen gesamten – erheblichen – Umsatz mit der P. GmbH, die außer ihm keinen weiteren Fuhrunternehmer beauftragt hatte. Die Gründung der GmbH und die Beibehaltung des Einzelunternehmens dienten – aus welchen Gründen auch immer – dazu, den bis dahin einheitlichen Gewerbebetrieb aufzuteilen. Schließlich war der Kläger auf 40

Grund seiner 50%-igen Beteiligung in der Lage, seinem Einzelunternehmen nachteilige Entscheidungen, etwa eine Kündigung des Rahmenvertrages, zu verhindern. Angesichts dessen kann die GmbH nicht als "normaler" und geschäftsüblicher Auftraggeber angesehen werden. Die Beteiligung war vielmehr dazu bestimmt und geeignet, das operative Geschäft des Einzelunternehmens in erheblichem Maße zu fördern. Die Beteiligung stellt daher notwendiges Betriebsvermögen dar (vgl. BFH-Urteil vom 8. Dezember 1993 XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296 zu einer Beteiligung von 5%; BFH-Urteil vom 20. April 2005 X R 2/03, juris zu einer Beteiligung von 33,3%).

Dieser Behandlung steht auch nicht der Grundsatz von Treu und Glauben entgegen. Zwar hat der Beklagte in 1996 der erfolgsneutralen Ausbuchung des Beteiligungsansatzes zugestimmt. Dies beruhte aber allein auf der Erkenntnis, dass zwischen dem Einzelunternehmen des Klägers und der GmbH keine Betriebsaufspaltung besteht, worauf der Steuerberater des Klägers hingewiesen hatte. Dass der Beklagte es dann möglicherweise versäumt hat zu prüfen, ob der GmbH-Anteil aus anderen Gründen Betriebsvermögen darstellt, vermag keine Bindung nach Treu und Glauben zu bewirken. Außerdem hatte die Ausbuchung keine Auswirkungen auf die Höhe der Steuer bei den Veranlagungen der Jahre 1994 ff., sondern betraf lediglich die Besteuerungsgrundlagen. Da die Besteuerungsgrundlagen aber nicht in Bestandskraft erwachsen, konnte der Beklagte später seine Meinung revidieren. Auch hat der Kläger keine Dispositionen getroffen, die an die damalige Handhabung angeknüpft haben. Insbesondere waren die teilweise Anteilsveräußerung zum Zeitpunkt der Ausbuchung bereits erfolgt und das Einzelunternehmen aufgegeben. 41

Die Entnahme des GmbH-Anteils des Klägers hat der Beklagte auch zutreffend bewertet. Der Ansatz des Teilwerts erfolgte entsprechend dem Verkaufspreis laut Vertrag vom 00.00.0000. Dem haben auch die Kläger nicht widersprochen. Entgegen der Ansicht der Kläger ist von diesem Teilwert lediglich das eingezahlte Stammkapital abzuziehen, nicht aber ein anteiliger, in das Betriebsvermögen der GmbH eingelegte Geschäftswert. 42

Zwar stimmt das Gericht mit den Klägern dahin gehend überein, dass durch die Fortführung des Entsorgungsbetriebes durch die GmbH ab Mai 1989 der Geschäftswert des Einzelunternehmens, soweit ein solcher existierte, endgültig auf die P. GmbH übergegangen ist. 43

Nach der Rechtsprechung des BFH ist der Geschäftswert derjenige Wert, der einem gewerblichen Unternehmen über den Substanzwert (Verkehrswert) der einzelnen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter hinaus innewohnt. Er ist Ausdruck der Gewinnchancen eines Unternehmens, soweit diese nicht in einzelnen Wirtschaftsgütern verkörpert sind, sondern durch den Betrieb eines lebenden Unternehmens gewährleistet erscheinen. Angesichts dessen ist er unmittelbar mit dem Betrieb als solchem verwoben, so dass er grundsätzlich nicht ohne diesen veräußert oder entnommen werden kann. 44

Von der hiernach unzulässigen isolierten Übertragung des Geschäftswerts ist indessen der Fall zu unterscheiden, in dem ein Unternehmen den Betrieb eines anderen ganz oder teilweise übernimmt und hierbei geschäftswertbildende Faktoren von dem übertragenden Unternehmen auf das übernehmende übergehen. In dieser Situation geht der Geschäftswert des übertragenden Unternehmens weder notwendigerweise unter noch verbleibt er immer bei dem übertragenden Unternehmen. Vielmehr folgt er denjenigen geschäftswertbildenden Faktoren, die durch ihn verkörpert werden. Das gilt nicht nur im Fall der Übertragung eines Betriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils, sondern ebenso im Fall der Realteilung und bei der Aufspaltung und Veräußerung eines für sich lebensfähigen 45

Betriebsteils (Urteil vom 27. März 2001 I R 42/00, BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771 m.w.N.).

Im Fall der Begründung einer Betriebsaufspaltung gelten die vorstehend erläuterten Regeln sinngemäß. Auch hier ist es denkbar, dass geschäftswertbildende Faktoren - z.B. eine besonders qualifizierte Arbeitnehmerschaft oder eine spezielle betriebliche Organisation - nach der Aufspaltung des bislang einheitlichen Betriebs fortan nicht mehr dem fortbestehenden Besitzunternehmen, sondern der neu gegründeten Betriebsgesellschaft zur Verfügung stehen und nur von ihr sinnvoll genutzt werden können. In einer solchen Situation kann der Geschäftswert zumindest dann auf die Betriebsgesellschaft übergehen, wenn diese erstens ihrer Organisation und Struktur nach eigenständig am Wirtschaftsleben teilnehmen kann und zweitens die Nutzungsmöglichkeit der Betriebsgesellschaft auf Dauer angelegt ist und ihr nicht vorzeitig entzogen werden kann (BFH-Urteil vom 27. März 2001 I R 42/00, BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771). 46

Hiernach kommt im Fall der Betriebsaufspaltung hinsichtlich des Geschäftswerts nicht allein eine Nutzungsüberlassung in Betracht. Eine solche mag vorliegen, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Betriebsgesellschaft nur verpachtet worden sind. Jedoch reicht es für die Annahme einer Betriebsaufspaltung in sachlicher Hinsicht aus, dass nur eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen wird. So kann eine Betriebsaufspaltung z.B. dann vorliegen, wenn die Betriebsgesellschaft nur das Betriebsgrundstück anmietet und ihr alle übrigen Wirtschaftsgüter zu Eigentum übertragen werden. In einer solchen Situation kann auch der Geschäftswert auf die Betriebsgesellschaft übergehen, sofern er nicht allein auf bestimmten Eigenschaften des zurückbehaltenen Betriebsgrundstücks. Diese Überlegung zeigt, dass im Fall der Betriebsaufspaltung der Geschäftswert nicht schematisch dem ursprünglich bestehenden Unternehmen zugeordnet werden kann (BFH-Urteil vom 27. März 2001 I R 42/00, BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771; zustimmend BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378). 47

In entsprechender Anwendung dieser Grundsätze ist im Streitfall von einem endgültigen Übergang des Geschäftswerts auf die GmbH auszugehen. Denn die wesentlichen geschäftswertbildenden Faktoren des Einzelunternehmens waren nach der tatsächlichen Handhabung der Geschäfte der Kundenstamm, der Firmenname und der durch den Betriebsinhaber vermittelte Kontakt zu den Dauerkunden. Diese Faktoren sind auf die GmbH übergegangen. 48

Die GmbH wurde unter dem Namen der bisherigen Einzelfirma gegründet; letztere trat in der Folgezeit nicht mehr gegenüber den Kunden in Erscheinung, ihre Weiterexistenz dürfte keinem Außenstehenden aufgefallen sein. 49

Der Firmeninhaber, der Kläger, war nunmehr als Geschäftsführer für die GmbH tätig, der im Übrigen die Kundenkontakte auf die GmbH überleitete. Als GmbH-Geschäftsführer unterlag er einem Wettbewerbsverbot, das ihm lediglich den Betrieb des Fuhrunternehmens erlaubte. Die Tätigkeit der GmbH unter dem übernommenen Firmennamen unterlag keiner Befristung und konnte der GmbH daher auch nicht entzogen werden. Das der GmbH mietweise überlassene Grundstück V. mag zwar als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sein; es war aber für den Geschäftswert ohne Bedeutung, da es keine besondere Lage oder Verkehrsanbindung aufwies. Dementsprechend wurde es nach Abtretung der Anteile an die Firma S. in 0000 nur noch ein Jahr genutzt und dann aufgegeben. Im Übrigen hatte sich die GmbH die Nutzung des Grundstücks langfristig gesichert durch einen Mietvertrag über 10 Jahre mit einseitiger Option für weitere fünf Jahre. Die der GmbH nicht übertragenen Lkw einschließlich Fahrer gehörten offensichtlich nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen 50

und waren auch nicht geschäftswertbestimmend.

Dieser Übergang des Geschäftswertes auf die GmbH führt aber, soweit er auf den GmbH-Anteil des Klägers entfällt, nicht zu dessen Aufdeckung und damit beim Kläger auch nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung. 51

Zwar liegt grundsätzlich bei einer verdeckten Einlage von Wirtschaftsgütern aus einem Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft - so auch beim Geschäftswert - immer eine Entnahme mit Gewinnrealisierung vor und es muss eine entsprechende Aktivierung in der GmbH zum Teilwert erfolgen (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990 VIII R 17/85, BFHE 163, 352, BStBl II 1991, 512). Dies gilt auch, wenn die Entnahme rechtsirrtümlich tatsächlich nicht versteuert worden ist. Auch eine unterbliebene Aktivierung in der GmbH kann bzw. muss soweit noch möglich nachgeholt werden (BFH-Urteil vom 25. Oktober 1995 I R 104/94, BFHE 179, 265, BFH/NV BFH/R 1996, 124). 52

Rechtsprechung und Verwaltung haben es bei einer Betriebsaufspaltung aber in ständiger Praxis grundsätzlich zugelassen, dass die unentgeltlich übertragenen Wirtschaftsgüter von der Betriebsgesellschaft zu Buchwerten fortgeführt werden konnten; stille Reserven wurden danach nicht aufgedeckt. Auch das Schrifttum war dieser Praxis überwiegend gefolgt (BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378, m.w.N.). Diese Handhabung hatte ihren Grund darin, dass bei einer Betriebsaufspaltung die GmbH-Anteile regelmäßig notwendiges Betriebsvermögen des Besitzunternehmens sind und dadurch die spätere Erfassung der in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven nicht nur bei der aufnehmenden Kapitalgesellschaft, sondern auch beim Einbringenden gesichert war (BFH-Urteil vom 18. Dezember 1990 VIII R 17/85, BFHE 163, 352, BStBl II 1991, 512). An dieser Handhabung ist bis zum Inkraft-Treten des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) am 1. Januar 1999 festzuhalten (BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378). 53

Diese Möglichkeit der Buchwertfortführung gilt aber nur insoweit, als die GmbH-Anteile steuerverhaftet sind bzw. bleiben. Sie scheidet daher insoweit aus, als an der GmbH nahe Angehörige des Einbringenden beteiligt sind, die nicht am Besitzunternehmen beteiligt sind und deren Anteile daher bei diesen Privatvermögen darstellen. Legt in einem solchen Fall der bisherige Einzel- und nunmehrige Besitzunternehmer Wirtschaftsgüter verdeckt in die GmbH ein, so müssen die auf den Anteil des Angehörigen entfallenden stillen Reserven zwangsweise aufgedeckt werden. Gedanklich wird das verdeckt eingelegte Wirtschaftsgut in Höhe des Bruchteils der Beteiligungsquote des Angehörigen vom bisherigen Einzelunternehmer aus dem Besitzunternehmen entnommen und dem Angehörigen geschenkt; dieser legt diesen Anteil dann verdeckt in die GmbH ein (BFH-Urteil vom 16. Juni 2004 X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378). 54

Diese Rechtsprechung, die für die Fälle der Betriebsaufspaltung entwickelt worden ist, ist auch im Streitfall anwendbar. Zwar liegt mangels personeller Verflechtung keine Betriebsaufspaltung vor. Da aber der Kläger – wie oben dargelegt – auch nach der Gründung der GmbH und der Übernahme des Betriebes durch diese weiterhin gewerblich tätig geworden ist und sein GmbH-Anteil zum notwendigen Betriebsvermögen dieses Gewerbebetriebes rechnete, war insoweit die spätere Erfassung der im übertragenen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven beim ihm als dem Einbringenden gesichert. Die Interessenlage ist daher identisch mit der bei einer Betriebsaufspaltung. 55

Dies bedeutet: Der auf den GmbH-Anteil des Klägers entfallende Geschäftswert musste in 1989 nicht aufgedeckt werden. Da die GmbH auch tatsächlich keinen Geschäftswert aktiviert 56

und der Kläger damals keinen aufgedeckt hat, ist von einer Buchwertfortführung auszugehen. Eine nachträgliche Aktivierung kommt daher nicht in Betracht, so dass beim Kläger keine nachträglichen Anschaffungskosten für seine GmbH-Beteiligung angenommen werden können.

II. 57

Für die Einkommensteuer 1996 wird festgestellt, dass der Veräußerungsgewinn der Klägerin nach § 17 EStG um nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des anteiligen verdeckt eingelegten Firmenwerts zu mindern ist. 58

Die Kläger haben in 0000 jeweils ihren hälftigen Anteil an der P. GmbH veräußert. Da sie wesentlich an der GmbH beteiligt waren, ist der Gewinn aus der Veräußerung gemäß § 17 EStG zu versteuern. 59

Der Veräußerungspreis beträgt für beide Kläger jeweils ... DM. 60

Als Anschaffungskosten sind beim Kläger der anteilige Entnahmewert in gleicher Höhe anzusetzen. Zu berücksichtigen sind im Übrigen die anteiligen Veräußerungskosten in Höhe von ... DM, so dass sich insoweit ein Veräußerungsverlust von ... DM ergibt. 61

Bei der Klägerin sind neben den Veräußerungskosten von ... DM als Anschaffungskosten die anteilige eingezahlte Stammeinlage (... DM) zu berücksichtigen. 62

Außerdem sind nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des anteiligen verdeckt eingelegten Firmenwerts abzuziehen. 63

Zu den Anschaffungskosten im Sinne § 17 Abs. 2 EStG gehören auch nachträgliche Aufwendungen des Anteilseigners, soweit sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und weder Werbungskosten noch Veräußerungskosten sind. Hierzu gehören insbesondere solche Aufwendungen, die als verdeckte Einlagen zu werten sind. Dabei kann Gegenstand der verdeckten Einlage jedes bilanzierbare Wirtschaftsgut sein. Im Übrigen muss der Gesellschafter die als verdeckte Einlage zu beurteilende Leistung an die Gesellschaft nicht selbst erbringen. Es genügt, wenn diese durch eine ihm nahestehende Person erbracht wird und in der Zuwendung eines Vermögensvorteils an die Gesellschaft zugleich eine Zuwendung an den Gesellschafter zu sehen ist (BFH-Urteil vom 12. Dezember 2000 VIII 62/93, BFHE 194, 130, BStBl II 2001, 234). 64

Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Denn wie zuvor dargelegt, führt die verdeckte Einlage des Geschäftswerts des früheren Einzelunternehmens des Klägers in die P. GmbH insoweit zu einer zwangsweisen Aufdeckung der stillen Reserven, als diese auf den GmbH-Anteil der Klägerin entfallen. Denn die Klägerin hielt bzw. hält ihre GmbH-Beteiligung unstreitig im Privatvermögen. Der Vorgang ist so zu behandeln, als habe die Klägerin den auf sie entfallenden Teil des Geschäftswerts vom Kläger geschenkt erhalten und ihn verdeckt in die GmbH eingelegt. In dieser Höhe sind der Klägerin daher nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung entstanden. 65

Dem steht das vom Beklagten herangezogene Urteil des FG Münster vom 14. Juni 1994 16 K 5112/93 E (EFG 1994, 968) nicht entgegen. Denn im dortigen Fall lag eine sog. verschleierte Sachgründung vor. Das FG hielt daher die entgeltliche Übertragung der materiellen Wirtschaftsgüter, die den Übergang des Geschäftswerts zur Folge hatte, für nichtig, so dass der GmbH kein Vermögensvorteil zugewachsen war. Im vorliegenden Fall ist die P. GmbH im 66

Wege einer Bargründung entstanden. Eine entgeltliche Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die GmbH hat nicht stattgefunden, so dass kein Zweifel daran bestehen kann, dass der GmbH durch den Übergang des Geschäftswerts eine Vermögensvorteil zugeflossen ist.

Da die Höhe des danach zu berücksichtigenden damaligen Geschäftswertes noch nicht abschließend geklärt werden konnte, ergeht insoweit (für 1996) ein Zwischenurteil. 67

Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens bleibt dem Endurteil vorbehalten. 68

Die Revision wird zugelassen, da die Frage, ob bei Einbringung von Wirtschaftsgütern aus einem Einzelunternehmen in eine GmbH bis zum In-Kraft-Treten des § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402) eine Buchwertfortführung auch ohne Vorliegen einer Betriebsaufspaltung möglich war, grundsätzliche Bedeutung hat. 69