
Datum: 27.04.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 6416/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0427.10K6416.02.00

Tenor:

Der Gewerbesteuermessbescheid für 1996 von 23. April 2001 wird unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2001 dahin geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf null DM festgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob die gewerblichen Einkünfte des Klägers aus einer Tätigkeit als Generalübernehmer nach § 4 Abs. 1, § 5 EStG oder nach § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln sind.

Der Kläger hatte Ende 1995 zusammen mit seiner Ehefrau das Objekt "Z-Straße" in ... erworben. Die Eintragung im Grundbuch erfolgte am 6. September 1996. Der Kläger und seine Ehefrau entschlossen sich noch 1996 zum schnellstmöglichen Verkauf des Objekts, und zwar im schlüsselfertig sanierten Zustand, um potenziellen Käufern die Möglichkeit von

1

2

3

Sonderabschreibungen zu eröffnen. Die schlüsselfertige Sanierung wollte der Kläger als Generalübernehmer anbieten. Auf dieser Basis wurde am 21. Oktober 1996 ein Kaufvertrag über das Objekt und gleichzeitig ein Generalübernehmer-Vertrag zwischen dem Kläger und dem Erwerber zur Abwicklung der Sanierung geschlossen.

Mit der Sanierung wurde noch 1996 begonnen. Die Einnahmen aus dem Vertrag als Generalübernehmer flossen dem Kläger bereits im Jahr 1996 zu. Die Aufwendungen für die Sanierung leistete der Kläger in den Jahren 1997 und teilweise noch 1998. Nach der Abwicklung dieses Objekts gab der Kläger seinen Betrieb als Generalübernehmer auf. Die Einnahmen und Ausgaben für die Jahre 1996 bis 1998 erfasste der Kläger im Rahmen seiner selbständigen Tätigkeit als Ingenieur, deren Gewinn er durch Einnahme-/Überschussrechnung ermittelte. Der Unterschiedsbetrag zwischen den Anschaffungskosten der Kläger im Jahr 1996 und dem auf die Altbausubstanz entfallenden Veräußerungserlös wurde als Spekulationsverlust nicht der Besteuerung unterworfen.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1996 bis 1998 stellte der Beklagte fest, dass der Kläger im Rahmen seiner Ingenieurtätigkeit i.S. § 18 EStG auch die Einnahmen aus der Tätigkeit als Generalübernehmer erfasst hatte. Der Betriebsprüfer unterstellte eine Gewinnermittlung durch Einnahme-/Überschussrechnung und ermittelte die Einkünfte entsprechend den Aufzeichnungen des Klägers wie folgt:

Generalübernehmer sonstige Ingenieurtätigkeit

1996: 789.594 DM 314.439 DM

1997: ./ 884.719 DM 178.837 DM

1998: ./ 30.270 DM ./ 34.218 DM

Über die Jahre betrug das Gesamtergebnis aus der Tätigkeit als Generalübernehmer also ./ 125.395 DM.

Mit dem vorliegend streitgegenständlichen Bescheid vom 23. April 2001 setzte der Beklagte den einheitlichen Gewerbesteuermessbetrag für 1996 auf 34.675 DM fest. Am 4. Mai 2005 ergingen auf den 31. Dezember 1997 bzw. 1998 entsprechende Gewerbeverlustr-Feststellungsbescheide.

Der Einspruch blieb ohne Erfolg: Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2002 aus: Die Wahl eines Gewerbetreibenden für eine bestimmte Gewinnermittlungsart setzte weder die Kenntnis beim Steuerpflichtigen über die steuerlichen Folgen noch das Bewusstsein voraus, überhaupt eine Wahl zu treffen (Hinweis auf das BFH-Urteil vom 1. Oktober 1996 VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403). Für die Wahl sei es ausreichend, wenn der Steuerpflichtige davon ausgegangen sei, überhaupt Gewinneinkünfte zu erzielen (Hinweis auf FG Nürnberg vom 16. Februar 2001, DStRE 19/2001, 1010).

Der Kläger ist der Ansicht, es könne nicht sein, dass er für seinen im Jahr 1996 begonnenen und 1998 beendeten Betrieb als Generalübernehmer Gewerbesteuer in Höhe von 121.360 DM zahlen müsse, obwohl er insgesamt - bereits ohne Berücksichtigung der Gewerbesteuer als Betriebsausgaben - einen Totalverlust von über 125.000 DM erlitten habe. Rechtlich ergebe sich dieses Ergebnis daraus, dass der Gewinn des Klägers für seine Tätigkeit als Generalübernehmer nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs hätte geschätzt werden

müssen, da insofern keine Wahl für eine Gewinnermittlung nach Überschussgrundsätzen erfolgt sei. Im Rahmen der Schätzung hätten die vereinnahmten Anzahlungen in Höhe von 988.125 DM als Verbindlichkeit bzw. als Rückstellung ausgewiesen werden müssen. Unter Berücksichtigung der notwendigen Korrekturen ergebe sich im Rahmen des Bestandsvergleichs für 1996 ein gewerblicher Gewinn von 0 DM, für 1997 ein Verlust von 95.125 DM und für 1998 ein Verlust von 30.271 DM. Dass sich bei einer Gewinnermittlung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs für 1996 ein gewerblicher Gewinn von 0 DM ergeben hätte, werde auch vom Beklagten nicht in Abrede gestellt.

Darüberhinaus meint der Kläger, dass sogar eine Pflicht zur Bilanzierung bestanden habe. Er habe zwar kein Grundhandelsgewerbe betrieben, sein Gewerbe habe jedoch einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert (Überwachung von Betriebsausgaben von über 1 Million DM; 15 Ordner). 14

Der Kläger beantragt, den Gewerbesteuermessbescheid für 1996 von 23. April 2001 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22. Oktober 2001 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 DM festgesetzt wird. 15

Der Beklagte beantragt die Aussetzung des Verfahrens bis zur Entscheidung des BFH im anhängigen Revisionsverfahren IV R 1/05 gegen das Urteil des FG Köln vom 9. Dezember 2004 10 K 8848/99, EFG 2005, 441, hilfsweise Klageabweisung, äußerst hilfsweise die Zulassung der Revision. 16

Nach Ansicht des Beklagten sei der Kläger zur Wahl der Gewinnermittlung berechtigt gewesen. Sein Gewerbe bedurfte keines kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetriebs. Die gesamte Verwaltung des Objekts sei durch den Kläger in seinem kleinen Büro im Dachgeschoss des selbstgenutzten Einfamilienhauses erfolgt. Die Vermittlung des Käufers sei durch einen Makler erfolgt. Die Tätigkeit des Klägers habe sich im Wesentlichen auf die Beauftragung und Beaufsichtigung von Fremdunternehmen, auf die Überprüfung der ordnungsgemäßen Bauausführung und der ihm gestellten Rechnungen beschränkt (ca. 110 Rechnungen), sodass der Rahmen insgesamt überschaubar gewesen sei. Der Kläger habe eine Wahl zur Gewinnermittlung nach Überschussgrundsätzen getroffen. 17

Entscheidungsgründe 18

Die Klage ist begründet. 19

1. Eine Aussetzung des Verfahrens bis zum Abschluss des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens IV R 1/05 kommt nicht in Betracht. 20

a) Nach § 74 FGO kann das Gericht, wenn die Entscheidung des Rechtsstreits ganz oder zum Teil von dem Bestehen oder Nichtbestehen eines Rechtsverhältnisses abhängt, das den Gegenstand eines anderen anhängigen Rechtsstreits bildet oder von einer Verwaltungsbehörde festzustellen ist, anordnen, dass die Verhandlung bis zur Erledigung des anderen Rechtsstreits oder bis zur Entscheidung der Verwaltungsbehörde auszusetzen sei. 21

b) Die Sachverhalts-Konstellation im Verfahren IV R 1/05 ist dem Streitfall jedoch nicht vergleichbar. Denn das beim BFH anhängige Verfahren betrifft nicht die Frage der Wahl der Gewinnermittlungsart, wenn freiberufliche und gewerbliche Einkünfte nebeneinander bezogen werden, sondern die Frage der Zuordnung einer Tätigkeit zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit und des Wechsels der Gewinnermittlungsart. 22

2. Da der gewerbliche Gewinn des Klägers nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs zu ermitteln war, ergab sich ein Gewerbesteuermessbetrag von 0 DM.

a) Dass sich im Streitfall bei einer Schätzung des Gewinns nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs für das Streitjahr 1996 ein gewerblicher Gewinn des Klägers von 0 DM ergibt, ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Die Beteiligten streiten lediglich dem Grunde nach darüber, ob eine Gewinn-Schätzung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs dadurch ausgeschlossen war, dass der Kläger sich für eine Ermittlung seines gewerblichen Gewinns durch Überschussrechnung entschieden hat. 24

b) Im Streitfall kann offen bleiben, ob der Gewinn des Klägers bereits deshalb nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs zu ermitteln war, weil die gewerbliche Generalübernehmer-Tätigkeit des Klägers einen kaufmännisch eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderte. Denn auch ohne handelsrechtliche Buchführungspflicht hätte der gewerbliche Gewinn nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs ermittelt werden müssen. Sollte der Kläger nämlich ein Wahlrecht zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG gehabt haben, kommt eine Gewinnermittlung durch Überschussrechnung mangels einer Ausübung des Wahlrechts nicht in Betracht. 25

aa) Der Gewinn aus Gewerbebetrieb ist gemäß § 2 Abs. 4 Nr. 1 EStG in der Fassung des Streitjahres nach den Regeln der §§ 4 bis 7g EStG zu ermitteln. Nach § 4 Abs. 1 EStG ist der Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Grundsätzlich ist der Gewinn aus Gewerbebetrieb durch diesen Vermögensvergleich zu ermitteln. § 4 Abs. 3 EStG räumt jedoch dem nicht buchführungspflichtigen Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, den Gewinn durch Vergleich der Einnahmen mit den Ausgaben, mithin durch Überschussrechnung, zu ermitteln. Der nicht buchführungspflichtige Steuerpflichtige hat also ein Wahlrecht, das nur er allein ausüben kann (BFH-Urteil vom 30. September 1980 VIII R 201/78, BFHE 132, 228, BStBl II 1981, 301). 26

bb) Die Wahl zwischen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG und § 4 Abs. 3 EStG wird in der Regel durch schlüssiges Verhalten ausgeübt. Erstellt der Steuerpflichtige eine Eröffnungsbilanz und richtet er eine ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung ein, so hat er sich für eine Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich (§ 4 Abs. 1 EStG i. V. m. § 5 EStG) entschieden. Hat er dagegen nur Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgezeichnet, so hat er "aufgrund der von ihm getroffenen Gestaltung" die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG gewählt. Das geordnete Erstellen und Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege reicht dabei aus, um eine Ausübung des Wahlrechts zu Gunsten Überschussrechnung anzunehmen, nicht jedoch jedwede ungeordnete Ablage von Belegen (BFH-Urteile vom 20. Mai 1988 III R 217/84, BFH/NV 1990, 17 und vom 12. Oktober 1994 X R 192/93, BFH/NV 1995, 587; ferner BFH-Urteil vom 9. November 2000 IV R 18/00, BFHE 193, 436, BStBl II 2001, 102 für das Wahlrecht eines Freiberuflers). 27

cc) Im Streitfall liegt für die Tätigkeit des Klägers als Generalübernehmer weder Buchführung nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs vor noch hat der Beklagte dem Kläger die Verpflichtung zur Buchführung mitgeteilt (§ 141 Abs. 1 und 2 AO 1977). Dennoch würde sich - auch wenn man mit dem Beklagten annimmt, dass die Generalübernehmer-Tätigkeit des Klägers keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erforderte - eine Schätzung des Gewinns nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs nur dann erübrigen, wenn das geordnete Erstellen und Sammeln der Einnahmen- und Ausgabenbelege für die Tätigkeit als Generalübernehmer im Rahmen der Ingenieur-Tätigkeit ausreichen würde, um 28

eine Ausübung des Wahlrechts zu Gunsten einer Gewinnermittlung durch Überschußrechnung anzunehmen (BFH-Urteile vom 1. Oktober 1996 VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403 und vom 12. Oktober 1994 X R 192/93, BFH/NV 1995, 587). Dies ist nach Ansicht des erkennenden Senats jedoch nicht der Fall.

aaa) So ist nach Ansicht der Rechtsprechung die Erklärung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nicht deshalb als Wahl der Gewinnermittlungsart des § 4 Abs. 3 EStG anzusehen, weil sowohl Überschüßeinkünfte (vgl. § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG) als auch der Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG nach Zu- und Abflußgesichtspunkten (vgl. § 11 EStG) ermittelt werden. Denn die Ausübung des Wahlrechts setzt voraus, dass sich der Steuerpflichtige bewusst ist, nicht nur überhaupt steuerpflichtige Einkünfte, sondern zu den Gewinneinkünften gehörende gewerbliche Einkünfte zu erzielen. Insbesondere setzt sie den Willen und das Bewusstsein voraus, eine Wahl zu treffen, auch wenn die Wahl regelmäßig durch schlüssiges Verhalten getroffen wird. Fehlt es daran (beispielsweise wenn der Steuerpflichtige davon ausgeht, nicht gewerblich tätig geworden zu sein), ist eine Wahl der Gewinnermittlungsart nicht denkbar. Wer keinen Gewinn ermitteln will, hat keine Wahl zwischen den Gewinnermittlungsarten getroffen (BFH-Urteile vom 1. Oktober 1996 VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403, vom 11. August 1992 VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346, vom 8. März 1989 X R 9/86, BFHE 156, 443, BStBl II 1989, 714, vom 11. Dezember 1987 III R 204/84, BFH/NV 1988, 296, vom 20. Mai 1988 III R 217/84, BFH/NV 1990, 17; a.A. noch BFH-Urteil vom 29. August 1985 IV R 111/83, BFH/NV 1986, 158, 159 und Kanzler in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, Vor §§ 4-7 EStG, Rz 13).

29

bbb) Der Streitfall betrifft davon abweichend die Frage nach der Wahl der Gewinnermittlungsart, wenn der Steuerpflichtige zwar annahm, Gewinneinkünfte zu erzielen, er aber ausschließlich von selbständigen Einkünften ausging, während er tatsächlich freiberufliche und gewerbliche Einkünfte nebeneinander bezog. So kann nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH eine natürliche Person nicht nur gewerblich *oder* freiberuflich tätig sein, sie kann sich vielmehr sowohl freiberuflich als auch gewerblich betätigen und infolgedessen nebeneinander Einkünfte aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit erzielen; die Geprägetheorie gilt bei Einzelunternehmern demnach nicht. In einem solchen Fall sind beide Tätigkeiten vielmehr grundsätzlich getrennt zu erfassen und der jeweilige Gewinn ist getrennt zu ermitteln, und zwar auch dann, wenn zwischen den Betätigungen gewisse sachliche und wirtschaftliche Berührungspunkte bestehen, also eine gemischte Tätigkeit vorliegt. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Tätigkeiten derart miteinander verflochten sind, dass sie sich gegenseitig unlösbar bedingen. In diesem Fall liegt eine einheitliche Tätigkeit vor, die steuerlich danach zu qualifizieren ist, ob das freiberufliche oder das gewerbliche Element vorherrscht (BFH-Urteil vom 24. September 1998 IV R 16/98, BFH/NV 1999, 602, vom 11. Juli 1991 IV R 102/90, BFHE 166, 36, BStBl II 1992, 413; ferner BFH-Beschluss vom 25. Juli 2000 XI B 41/00, BFH/NV 2001, 204, Schmidt/Wacker § 18 Rz 50).

30

ccc) Im Streitfall kann keine Rede davon sein, dass sich die gewerbliche Tätigkeit als Generalübernehmer und die freiberufliche Ingenieur Tätigkeit gegenseitig bedingt haben. Deshalb hätte der Gewinn aus der Tätigkeit als Generalübernehmer getrennt von den freiberuflichen Gewinn als Ingenieur ermittelt werden müssen. Eine Entscheidung für eine Gewinnermittlung durch Überschussrechnung hat der Kläger nur für die Ingenieur Tätigkeit bewusst getroffen, nicht aber für den gewerblichen Gewinn aus der Tätigkeit als Generalübernehmer. Da der Kläger diese als Teil seiner Ingenieur Tätigkeit ansah, fehlte ihm hinsichtlich der Generalübernehmer-Tätigkeit das Bewusstsein, eine Wahl für eine bestimmte Gewinnermittlungsart zu treffen. Ohne dieses Bewusstsein kann das Wahlrecht jedoch nicht

31

als ausgeübt angesehen werden (BFH-Urteil vom 11. August 1992 VII R 90/91, BFH/NV 1993, 346).

- c) Lässt sich dementsprechend eine Wahl zur Gewinnermittlung durch Überschussrechnung nicht feststellen, muss der Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG ermittelt werden. Soweit die Aufzeichnungen des Steuerpflichtigen wie im Streitfall für eine Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich nicht ausreichen, sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, die den Vermögensvergleich ermöglichen. Denn die Schätzungsmethode richtet sich grundsätzlich nach der Gewinnermittlungsart des Betriebs (BFH-Urteile vom 1. Oktober 1996 VIII R 40/94, BFH/NV 1997, 403 und vom 12. Oktober 1994 X R 192/93, BFH/NV 1995, 587). Dies ergibt unstreitig einen gewerblichen Gewinn von 0 DM ergab (entweder durch eine passive Abgrenzung der bereits im Jahr 1996 bezogenen Einnahmen oder durch die Bildung einer entsprechenden Rückstellung). Wegen der Einzelheiten der Berechnung wird auf die Ausführungen des Bevollmächtigten im Schriftsatz vom 14. März 2003 verwiesen. 32
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 33
4. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Sache zuzulassen, weil die Frage der Wahl der Gewinnermittlungsart für den Fall, dass freiberufliche und gewerbliche Einkünfte nebeneinander bezogen werden, höchstrichterlich noch nicht entschieden ist. 34