
Datum: 27.01.2006
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 6539/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2006:0127.14K6539.98.00

Tenor:

Unter Änderung des Gewerbesteuermessbescheids 1990 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 6.8.1998 wird der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für 1990 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe herabgesetzt. Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags 1990 wird dem Beklagten übertragen. Im übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Verfahrenskosten tragen die Kläger zu 94,89 % und der Beklagte zu 5,11 %.

Tatbestand:

1

Strittig ist, ob die Klägerin einen nach den §§ 16, 34 Einkommensteuergesetz – EStG – steuerbegünstigten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erzielt hat, der nicht der Gewerbesteuer unterliegt, und ob ihre Einkünfte für die Zeit vom 05.01. bis 31.12.1990 und für 1991 zu Recht als gewerbliche Einkünfte behandelt worden sind oder ob sie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen erzielt hat.

2

Im Zusammenhang mit der Neuverteilung der ...quote kam es in der Firmengruppe Q zu Umstrukturierungen.

3

Die Klägerin ist durch formwechselnde Umwandlung der A AG – A AG – entstanden. Die A AG betrieb an den Betriebsstätten C und D eine ...produktion. Die vom Bundesminister für Ernährung, Landwirtschaft und Forsten festgesetzten Verarbeitungsquoten für ... (...quoten) im S entfielen vor dem 01.07.1990 unter anderem auf folgende Unternehmen:

4

Q KG, später umbenannt in Q IH KG	
-----------------------------------	--

5

– im folgenden Q KG I –	A Quote 290.672,6 Tonnen
	B Quote 88.301,4 Tonnen
insgesamt:	78.974,0 Tonnen
A AG	A Quote 33.562,2 Tonnen
	B Quote 10.068,7 Tonnen
insgesamt:	43.630,9 Tonnen.

Die Q KG I hatte sich am 30.03.1987 verpflichtet, an der A AG nicht mehr als 24,99 % des Aktienkapitals zu erwerben. Mit Schreiben vom 16.06.1989 unterbreitete sie den übrigen Aktionären der A AG ein Kaufangebot in Höhe von 900 % je 100,00 DM Nominalbeteiligung. Dieses Angebot wurde von fast allen Aktionären angenommen. Nach der Übernahme hielt die Q KG I 99,68 % der Aktien.

6

Aufgrund von Maßnahmen zur Verbesserung der Struktur des ...rübenanbaus sowie der Übernahme der A AG durch Q KG I setzte der Bundesminister für Finanzen die Produktionsquoten für ... (...quoten) im S mit Verfügung vom 29.11.1989 neu fest. Die zum 30.6.1989 bestehende ...quote der A AG von bisher 33.562,2 Tonnen A Quote und 10.068,7 Tonnen B Quote entfiel zum 1.7.1990. Die ...quote der Q KG I wurde gestaffelt zum 1.7.1990 und 1.7.1991 um 13.862 t A-Quote, die Quote der K AG um 12.000 t A-Quote und die Quote der E AG um 7.700 t A-Quote erhöht. Die Verteilung der B-Quote erfolgte gestaffelt zum 1.7.1990 und 1.7.1991 prozentual entsprechend. Zuvor hatte sich die Q KG I mit einer Vereinbarung vom 01.03.1989 verpflichtet, von ihrer ...quote 19.700 Tonnen A Quote und 5.910 Tonnen B Quote gestaffelt mit Wirkung vom 01.07.1989, 01.07. 1990 und 01.07.1991 auf die E und die K AG zu übertragen, sobald die Q KG I an der A AG 75 % des Aktienkapitals erworben hatte. Die vereinbarte Neuverteilung erfolgte erst zum 01.07.1990, da die Q KG I am 01.09.1989 noch nicht 75 % der Anteile an der A AG erworben hatte. Für die Übertragung der ...quote auf die ...fabriken K und E haben diese insgesamt 19.700.000,00 DM entsprechend 19.700 Tonnen A Quote bezahlt. Daneben wurde für die B-Quote keine gesonderte Vergütung bezahlt.

7

Unter dem 22.09.1989 vereinbarten die A AG und die Q KG I, dass die Q KG I in einem noch abzuschließenden Übernahmevertrag die mit der ...produktion zusammenhängenden Vermögenswerte der A AG übernehmen werde. Im Vorgriff darauf wurde der Q KG I ab dem 23.09.1989 die technische und organisatorische Leitungsmacht und die Verfügungsgewalt über die materiellen und immateriellen Produktionsmittel der A AG übertragen. Des weiteren trat die Q KG I mit Wirkung vom 23.09.1989 in die bestehenden Arbeitsverhältnisse mit der A AG ein, soweit Arbeitnehmer nicht widersprachen. Aufgrund der Betriebsnachfolge gemäß § 613 a Bürgerliches Gesetzbuch – BGB – übernahm die Q KG I auch die Verpflichtungen aus den Versorgungsansprüchen und –anwartschaften. In den weiteren Vereinbarungen mit dem Betriebsrat der A AG wurde festgelegt, dass die A AG nach der Rübenkampagne 1989 zum 30.09.1990 den Betrieb einstellen werde. Bis zu diesem Zeitpunkt sollten alle Betriebsvereinbarungen unverändert fortgelten. Des weiteren wurde für die Arbeitnehmer der A AG ein Sozialplan aufgestellt, wonach die Arbeitnehmer möglichst bei der Q KG I weiter beschäftigt werden sollten.

8

- Entgegen diesen Vereinbarungen wurde die A AG nicht auf die Q KG I übertragen. Vielmehr wurde mit Umwandlungsbeschluss vom 04.12.1989 die A AG auf die am selben Tag gegründete und am 03.01.1990 ins Handelsregister eingetragene M KG, Klägerin, im folgenden M KG II umgewandelt. Die von der Q KG I gehaltenen Aktien wurden zu diesem Zweck gleichzeitig auf die M KG II zu Buchwerten übertragen. Die Umwandlung erfolgte rückwirkend auf den 30.06.1989. Durch die Umwandlung wurde die M KG II Gesamtrechtsnachfolgerin der A AG. Deren Unternehmen galt ab dem 01.07.1989 für Rechnung der M KG II geführt. Gesellschafter der M KG II, der Klägerin, waren Herr B als Komplementär (der seine Beteiligung treuhänderisch für die Q KG I hielt), die Q KG I mit einem Kapitalanteil von mehr als 95 % als Kommanditistin und einige andere Kommanditisten. Die Entscheidung über eine Veräußerung des Unternehmens konnte mit 9/10 der Stimmen getroffen werden, wobei jeweils 50,00 DM Kapitalanteil eine Stimme gewährte. Der Minderheitsbeirat, bestehend aus drei Kommanditisten, hatte beratende und vermittelnde Funktion. Entscheidungsbefugnisse hatte er nicht. 9
- Gegenstand des Unternehmens der M KG II sollte unter anderem die Herstellung von ... und von ...haltigen Erzeugnissen, der Handel mit diesen Waren, die Nutzung von Ländereien und die Beteiligung an Unternehmen sein. Der Gesellschaftsvertrag vom 4.12.1989 konnte frühestens zum 31.12.1993 gekündigt werden (wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag verwiesen). 10
- Am 20.12.1989 wurde die Q KG, im folgenden Q KG III, gegründet, bei der es sich um eine 100%ige Tochter der Q KG I handelt. Zum 01.01.1990 wurde die Q KG I in Q IH KG umbenannt. Das ...geschäft der Q IH KG I wurde in die Q KG III ausgegliedert (§ 123 Abs.3 Umwandlungsgesetz). Die Gesellschaften M KG II (Klägerin) und Q KG III sind Schwestergesellschaften, bei denen die Q IH KG I beherrschende Gesellschafterin ist. 11
- Mit öffentlicher Urkunde des Rechtsanwalts F in ... (Schweiz) vom 05.01.1990 veräußerte die M KG II ihren Betrieb der ...fabrik ebenfalls an die Q KG III. In dem Vertrag heißt es wie folgt: 12
- „Die M KG vormals A, verkauft und überträgt mit Wirkung vom 05.01.1990, Betriebsbeginn, ihr gesamtes Sachanlagevermögen mit Ausnahme der für die ...fabrik in C nicht betriebsnotwendigen Grundstücke und sonstigen Anlagegegenstände, ferner ihre sämtlichen Vorräte sowie ihre immateriellen Vermögensgegenstände an die dies annehmende Kommanditgesellschaft unter der Firma Q.(KG III). Die Käuferin übernimmt sämtliche Verbindlichkeiten. Darüber hinaus schuldet sie den Kaufpreis. Die Abgrenzung des sogenannten nicht betriebsnotwendigen Vermögens, das bei der Verkäuferin verbleibt, erfolgt auf der Basis der steuerlichen Beurteilungskriterien.“ 13
- In der Urkunde ist ein Kaufpreis nicht genannt. Er sollte nach Konsultation des Minderheitsbeirats festgesetzt werden. Jedoch sollte die ...quote, die die Verkäuferin (KG II) zugunsten der Käuferin aufgabe, mit ... Millionen DM bewertet werden. Risiken im Zusammenhang mit dem Grund & Boden sollten angemessen Berücksichtigung finden, die ...vorräte sollten mit den Verkaufspreisen abzgl. 6 % und abzgl. etwaiger Umarbeitungskosten angesetzt werden. Nach Konsultation des Minderheitsbeirats wurde der Kaufpreis auf ... Millionen DM festgesetzt. Hinsichtlich der noch notariell auf die Q KG III zu übertragenden Grundstücke wurde festgelegt, dass auf ein entsprechendes Verlangen des Minderheitsbeirats diese zu den Teilwerten vom 31.12.1989/05.01.1990 auf die M KG II zurückzuverkaufen seien. Das Recht des Minderheitsbeirats, den Rückkauf der Grundstücke zu verlangen, sollte am 31.12.1994 erlöschen. In dem Bericht über die Konsultation des Minderheitsbeirats vom 24.07.1990 ist des weiteren festgehalten, dass die auf die Q KG III übergegangenen Grundstücke noch notariell übertragen werden müssten, so dass sie im 14

einzelnen festzuhalten seien. Mit Schreiben vom 25.07.1991 beauftragte die Klägerin einen Notar mit der Vorbereitung einer notariellen Urkunde. In der Anlage zu diesem Schreiben war aufgelistet, welche Grundstücke auf die Q KG III übergehen sollten. Der mit Schreiben vom 03.02.1992 vorbereitete notarielle Kaufvertrag wurde jedoch nie beurkundet. In diesem Entwurf sind auch Grundstücke aufgeführt, die von der Klägerin als nicht betriebsnotwendige Grundstücke eingestuft worden sind. Die von ihr als betriebsnotwendig behandelten Grundstücke sind nach dem 05.01.1990 in ihren Bilanzen nicht mehr enthalten. Zugunsten der Q KG III sind sie niemals im Grundbuch eingetragen worden.

Am 31.12.1991 schied der Komplementär B als Komplementär aus der Klägerin aus. An seiner Stelle übernahm die H GmbH die Funktion des persönlich haftenden Gesellschafters. Mit dem Gesellschafterwechsel wurde die Firma der Klägerin in Q GmbH & Co. KG (KG II) geändert. 15

Im November 1992 sind die an die Q KG III verkauften Grundstücke auf Verlangen des Minderheitsbeirats „zurückgekauft“ worden. Im Schreiben vom 23.11.1992 heißt es hierzu: „Die Grundbuchsituation entspricht also wieder der materiellen Rechtslage“. Der vereinbarte Rückkaufpreis betrug ... DM. Den Abriss der Fabrikgebäude hat die KG III im Jahr 1992 begonnen und im Jahr 1993 beendet. Im Oktober 1993 hat die Klägerin dann die Fabrikgrundstücke an einen fremden Bauunternehmer verkauft. 16

Der Grundbesitz der A AG, der auf die Klägerin übergegangen ist, bestand aus folgenden Fabrikgrundstücken 17

Flur ..., Flurstück ...	... qm	18
Flur ..., Flurstück ...	... qm	
Flur ..., Flurstück ...	... qm	
Flur ..., Flurstück ...	... qm	

Grund und Boden (GruBo) und Gebäude wurden ab dem 05.01.1990 bei der Q KG III erfasst. Eine Aufgabe-Bilanz auf den 4.1.1990 hat die Klägerin nicht aufgestellt. 19

Daneben besaß die A AG umfangreichen Grundbesitz, der als Werkswohnungen genutzt wurde. Es handelte sich um insgesamt 45 Werkswohnungen, die an Werksangehörige vermietet waren. Die Monatsmieten lagen zwischen 80,-- DM und 150,-- DM, was einem Quadratmeterpreis von 1,-- DM bis 1,40 DM entspricht. Von diesen Wohnungen befanden sich die Häuser I bis f mit insgesamt 14 Wohnungen auf dem Gelände der Weiß...fabrik und zwar auf Flur ..., Flurstücke ... und Flur .., Flurstück Gemäß der Anlage zu dem von dem beauftragten Notar gefertigten notariellen Kaufvertrag sollten diese Werkswohnungen auf die Q KG III übergehen. Gemäß Aktennotiz vom 10.11.1989 wurde den Arbeitnehmern der A AG im Rahmen des Sozialplans ein Vorkaufsrecht eingeräumt, soweit kein Abriss geplant war. Für den Ankauf sollten Arbeitnehmerdarlehen gewährt werden. Die Q (IH) KG I trat zum 1.10.1989 in die zwischen der A AG und den Arbeitnehmern bestehenden Mietverhältnisse ein. Die Werkswohnungen sind in den Kalenderjahren 1990 bis 22.6.1994 vollständig, größtenteils an Arbeitnehmer, verkauft worden (wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf den Vermerk des Prüfers der Konzernbetriebsprüfung – graue Bp-Akte Bd.II – mit den dort abgehefteten Anlagen verwiesen). 20

Zum 3.1.1990 gab die Klägerin (KG II) bei der Stadt C eine Gewerbeanmeldung ab. Als angemeldete Tätigkeit ist vermerkt: Verwaltung des Vermögens der ehemaligen A AG und Abwicklung. Für die Streitjahre 1990 und 1991 hat sie Gewerbesteuererklärungen über den laufenden Gewinn abgegeben und die Kürzung des gewerblichen Gewinns um die darin enthaltenen Zinserträge „Q“ beantragt. Die Gewerbesteuermessbeträge wurden unter Vorbehalt der Nachprüfung erklärungskgemäß festgesetzt. Der von der Klägerin aus dem Verkauf an die KG III ermittelte Veräußerungsgewinn von ... DM wurde 1990 bei der Gewerbesteuer nicht berücksichtigt.

21

Zum 30.9.1991 reichte die Klägerin bei der Stadt C eine Gewerbeabmeldung ein, die am 1.8.1991 dort einging. Unter dem 20.8.1991 teilte der damalige Bevollmächtigte der Klägerin dem Beklagten mit, die Gewerbeabmeldung sei irrtümlich erfolgt. Richtig sei, dass die Fa. Q (KG III) ihre gesamte Tätigkeit in C eingestellt habe. Die M & Co KG (KG II = Klägerin) betreibe ihr Gewerbe in C unverändert fort. Sie betreibe Grundstücks- und Vermögensverwaltungsgeschäfte. Die unrichtige Gewerbeabmeldung wurde von der Stadt C unter dem 10.9.1991 von Amts wegen korrigiert.

22

Der von der A AG erzielte Umwandlungsgewinn wurde vom Finanzamt – FA – für Betriebsprüfung der Land- und Fortwirtschaft – LBp - überprüft (Prüfungsbericht vom 30.12.1994). Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die A AG in ihrer Schlussbilanz auf den 30.6.1989 nicht die Teilwerte angesetzt hatte (§ 3 Umwandlungssteuergesetz - UmwStG - 1977). Im Hinblick auf die geplante Stilllegung des Betriebs näherten sich nach Auffassung der LBp die Teilwerte den Einzelveräußerungspreisen weitgehend an. Der Wertermittlung der LBp lagen Verkehrswertgutachten eines Sachverständigen sowie ergänzend Gutachten des Sachverständigen des FA's zugrunde. Danach ergeben sich folgende Wertänderungen per 30.6.1989:

23

Grundstücke mit Wohnbauten	
Lt. A AG 1.072.960,00 DM	lt. Prüfer 6.478.175,00 DM
Übrige Grundstücke und Fabrikgrundstücke :	
Lt. A AG 1.342.428,00 DM	lt. Prüfer 16.011.493,00 DM
Bauten Weiß... / Sirup	
Lt. A AG 12.237.012,00 DM	lt. Prüfer 212.000,00 DM.

24

Wegen der weiteren Einzelheiten der Feststellungen wird auf den Prüfungsbericht vom 30.12.1994 verwiesen.

25

Im Jahr 1993 begann bei der Klägerin (KG II) eine Prüfung des FA's für Konzernbetriebsprüfung - KonzernBp - J. Die KonzernBp behandelte die von der LBp ermittelte Umwandlungsbilanz als bindend und setzte in der Übernahmebilanz der Klägerin auf den 1.7.1989 die Grundstücke und Bauten wie folgt an:

26

Fabrik-GruBo	Fabrik-Gebäude	Wohnbauten-GruBo	Wohn-Gebäude
--------------	----------------	------------------	--------------

27

DM	DM	DM	DM
16.011.493,00	212.000,00	4.125.025,00	2.194.313,00

Die Werte wurden entsprechend in dem nach der KonzernBp ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid und Gewerbesteuermessbescheid 1989 der Klägerin übernommen. Die Vergünstigung des Übergangsgewinns wurde nach den §§ 18 Abs.2 und 25 Abs.2 Umwandlungssteuergesetz – UmwStG – 1977 rückgängig gemacht. Diese Steuerbescheide für 1989 sind bestandskräftig geworden.

28

Bezüglich der Veräußerung von Betriebsvermögen der Klägerin zum 5.1.1990 an die KG III erkannte die KonzernBp den Veräußerungsgewinn nicht als begünstigt i. S. der §§ 16, 34 EStG an und behandelte den von ihr neu ermittelten Gewinn aus dem Veräußerungsgeschäft als laufenden, gewerbesteuerpflichtigen Gewinn. Nach Auffassung der Prüfung hatte die Klägerin die betriebsnotwendigen Grundstücke mangels ausreichender Konkretisierung im Kaufvertrag und fehlender Grundbucheintragung nicht wirksam übertragen. Auch der Übergang wirtschaftlichen Eigentums sei abzulehnen, so dass die Klägerin zusammen mit den zurückbehaltenen Wohnbauten und Wohngrundstücken wesentliche Betriebsgrundlagen i.S. des § 16 EStG zurückbehalten habe.

29

Wegen der weiteren Einzelheiten der Prüfungsfeststellungen und der Ermittlung des Veräußerungsgewinns wird auf den Prüfungsbericht vom 27.3.1996 und die Anlagen dazu, besonders Anlage 10 Bezug genommen.

30

Die KonzernBp kam zu folgenden Gewinnergebnissen:

31

1990:	
- lfd. Gewinn bisher	... DM
- steuerbegünstigter Veräußerungsgewinn bisher	<u>... DM</u>
	+ ... DM
- Korrektur AfA Gebäude Tz. 13 d. Bp-Berichts	- ... DM
- Gewinn aus Grundstücksveräußerung	... DM
- Betriebsveräußerung an Q ... KG III	... DM
- Verbindlichkeiten gegenüber KG Q	... DM
- Gewerbesteuerrückstellung lt. K-Bp	<u>- ... DM</u>
lfd. Gewinn laut Bp:	<u>+ ... DM</u>
1991:	

32

- lfd. Gewinn, bisher	... DM
- Korrektur AfA Gebäude	... DM
- Verbindlichkeiten ggü. KG Q	... DM
- Korrektur Gewerbesteuerrückstellung	... DM
- Zinsen auf Gewerbesteuer 1989 1. Halbjahr	- ... DM
- Zinsen auf Gewerbesteuer Übertragungsgewinn	- ... DM
- Zinsen auf Gewerbesteuer 2. Halbjahr	<u>- ... DM</u>
lfd. Gewinn laut BP:	<u>+ ... DM</u>

Bei der Gewerbesteuer habe die Klägerin des weiteren zu Unrecht Zinserträge ausgeschieden, die sie aus einem der Gesellschafterin Q KG I hingegebenen Darlehen erzielt habe. 33

Der Beklagte ist den Prüfungsfeststellungen in vollem Umfang gefolgt und erließ unter anderem für die Streitjahre am 26.9.1996 geänderte Gewerbesteuermessbescheide für 1990 und 1991. 34

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 28.10.1996 und begehrte die Berücksichtigung eines steuerbegünstigten, gewerbesteuerfreien Veräußerungs-gewinns im Zusammenhang mit der Geschäftsveräußerung im Ganzen. Sie vertrat die Auffassung, dass die Q KG III das wirtschaftliche Eigentum an den übertragenen betriebsnotwendigen Grundstücken erlangt habe. Zwar seien die Grundstücke zivilrechtlich nicht auf die Q KG III übergegangen, da der Übertragungsvertrag insoweit wegen Formmangels unwirksam gewesen sei, gleichwohl hätten beide Parteien durch die entsprechend vorgenommene Bilanzierung das wirtschaftliche Ergebnis eintreten lassen, so dass vorliegend § 41 AO greife mit der Folge, dass hinsichtlich der Betriebsveräußerung im Ganzen ein nicht gewerbesteuerpflichtiger Veräußerungsgewinn im Sinne des § 16 EStG zu berücksichtigen sei. Zwar hätte die Q KG III die Betriebsgrundstücke in 1992 auf Verlangen des Minderheitsbeirats der Klägerin wieder zurückverkauft und den Veräußerungsvorgang auch bilanziell entsprechend behandelt. Dieser Vorgang könne aber nicht als Rückgängigmachung des ursprünglichen Rechtsgeschäfts gesehen werden. Vielmehr hätte es sich hierbei um ein weiteres zivilrechtlich unwirksames Rechtsgeschäft gehandelt, dessen steuerliche Folgen aber aufgrund § 41 AO gleichwohl eingetreten seien. 35

Im weiteren Verlauf des Einspruchsverfahrens vertrat die Klägerin danach die Auffassung, dass durch den Abschluss und die Durchführung des Vertrages vom 5.1.1990 die Voraussetzungen für eine steuerbegünstigte Geschäftsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG vorlägen, mit der Folge, dass es zu einer Zwangsentnahme der bislang im Betriebsvermögen verbliebenen Grundstücke gekommen sei. 36

Der Einspruch hatte keinen Erfolg und wurde mit Einspruchsentscheidung vom 6.8.1998 zurückgewiesen. Auf die Einspruchsentscheidung wird verwiesen. 37

Hiergegen hat die Klägerin am 2.9.1998 Klage erhoben, mit der sie ihr Begehren weiter verfolgt. Ergänzend zum Einspruchsverfahren trägt sie vor.	38
Zum Vorliegen einer Betriebsveräußerung im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG	39
Alle wesentlichen Betriebsgrundlagen seien auf die Erwerberin übertragen worden.	40
Dass die bürgerlich-rechtlichen Formvorschriften nicht eingehalten worden sind, sei steuerlich unbeachtlich. Entscheidend sei die Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums. Bei Grundstücken gehe das wirtschaftliche Eigentum mit dem Übergang von Besitz, Nutzungen und Lasten auf den Erwerber über. Dies sei mit Abschluss des Veräußerungsvertrages vom 5.1.1990 geschehen.	41
Der mit der KG III geschlossene Vertrag vom 5.1.1990 bringe unmissverständlich zum Ausdruck, dass die Klägerin für den Betrieb der ...fabrik betriebsnotwendige Grundstücke, das Vorratsvermögen sowie die immateriellen Wirtschaftsgüter an die KG III veräußert habe. Soweit die Erwerberin wegen der fehlenden Auflassung und Eintragung nicht das bürgerlich rechtliche Eigentum an den betriebsnotwendigen Grundstücken erlangt habe, sei jedenfalls das wirtschaftliche Eigentum gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO auf sie übergegangen. Vom Abschluss des Vertrages an seien Besitz, Nutzen, Lasten und Gefahr, also das gesamte Risiko, auf die Erwerberin übergegangen. Dies werde auch durch die Bilanzierung bestätigt. Zum Bilanzstichtag 31.12.1990 wurden die übertragenen Wirtschaftsgüter einschließlich der betriebsnotwendigen Grundstücke nicht mehr in der Bilanz der Klägerin, sondern in der Bilanz KG III aufgeführt. Die Erwerberin habe seither auch alle mit den betriebsnotwendigen Grundstücken zusammenhängenden Kosten, u.a. die Grundsteuer, getragen.	42
Zum Vorliegen einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG	43
Zumindest liege eine Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG vor.	44
Im Gegensatz zur Betriebsveräußerung setze die Betriebsaufgabe nicht voraus, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen werden. Die wesentlichen Betriebsgrundlagen könnten auch teilweise an einen oder mehrere Erwerber veräußert und teilweise in das Privatvermögen überführt werden. Die nicht betriebsnotwendigen Wirtschaftsgüter –WG– seien zwangsweise zum 5.1.1990 in das Privatvermögen der Klägerin überführt worden.	45
Der Klägerin sei es nicht möglich gewesen, den ursprünglichen von der A AG unterhaltenen Betrieb der ...fabrik weiterzuführen. Mit Vertrag vom 22.9.1989 sei die Muttergesellschaft der KG III, die Q IH KG I, bereits am 23.9.1989 in die technische und organisatorische Leitungsmacht der A AG eingetreten und habe die Verfügungsgewalt über alle materiellen und immateriellen Produktionsmittel der AG übernommen. Daher sei eine identitätswahrende Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit durch die Klägerin nicht möglich gewesen.	46
Die endgültige Einstellung der Tätigkeit komme auch in der Neuordnung der ...quote zum Ausdruck, die als öffentlich-rechtliche Grundlage für die ...verarbeitung erforderlich sei.	47
Eine Betriebsaufgabe sei auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil das bürgerlich-rechtliche Eigentum an den betriebsnotwendigen Grundstücken nicht auf die KG III übergegangen sei. Dies ergebe sich bereits daraus, dass bei einer Betriebsaufgabe wesentliche Betriebsgrundlagen an verschiedene Abnehmer veräußert oder ins Privatvermögen überführt werden könnten. Wenn eine Veräußerung der betriebsnotwendigen Grundstücke an die KG	48

III nicht anerkannt werde, so müsse hinsichtlich dieser Grundstücke zum gleichen Zeitpunkt eine Entnahme angenommen werden. Denn mit der Übertragung der übrigen betriebsnotwendigen Betriebsgrundlagen auf die KG III sowie mit der Veräußerung der bisherigen ...verarbeitungsrechte habe die Klägerin ihre gewerbliche Tätigkeit eingestellt. Von diesem Zeitpunkt an erziele sie nicht mehr Einkünfte aus Gewerbebetrieb, sondern aus Vermietung und Verpachtung bzw. aus Kapitalvermögen.	
Ohne das übertragene Betriebsvermögen und die ...verarbeitungsrechte sei die Klägerin nicht in der Lage gewesen, den Betrieb der ...fabrik weiterzuführen. Ihre Tätigkeit habe sich auf die Verwaltung des Grundbesitzes und des Geldvermögens beschränkt. Nach Eingang des Kaufpreises aus dem Unternehmensveräußerungsvertrag habe sie diesen zur Kreditvergabe genutzt. Außerdem verbleibe der Klägerin die Verwaltung der Mietwohnungen, die früher als Werkwohnungen gedient hätten, sowie der im Bilanzposten Finanzanlagen aktivierten Arbeitgeberdarlehen an frühere Mitarbeiter der A AG. Diese Tätigkeit sei als reine Vermögensverwaltung zu werten.	49
Erziele die Klägerin in den Streitjahren keine gewerblichen Einkünfte, so stelle die Überführung der Wirtschaftsgüter aus dem gewerblichen in den nicht gewerblichen Bereich eine Entnahme dar, die zusammen mit der Veräußerung der übrigen wesentlichen Betriebsgrundlagen an die KG III den Tatbestand der Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG erfülle.	50
Da alle Tatbestandsmerkmale der Betriebsaufgabe gegeben seien, bedürfe es keiner zusätzlichen Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem Beklagten.	51
Die unzutreffende Bezeichnung der Einkünfte schade nicht.	52
Auf die Veräußerung an verschiedene Erwerber komme es nicht an, da sämtliche Vermögenswerte mit der Einstellung der eigenen gewerblichen Tätigkeit zwangsläufig in den privaten Bereich überführt worden seien.	53
Für diesen Fall sei der Betriebsaufgabegewinn zu ermitteln. Diesbezüglich sei ein Entnahmegewinn zu berücksichtigen. Die L WPG/StBG hat dazu eine Entwicklung der bilanziellen Wertansätze und der Überschussrechnungen für die Jahre 1990 bis 1998 vorgelegt, auf die verwiesen wird.	54
Reine Vermögensverwaltung seit dem 5.1.1990	55
Die gewerbliche Tätigkeit sei eingestellt worden. Seit dem 5.1.1990 beschränke sich daher die Tätigkeit ausschließlich auf die Verwaltung des Geldvermögens und des verbliebenen Grundvermögens. Den eingegangenen Kaufpreis habe sie zur Kreditvergabe an die Q IH KG I genutzt. Außerdem habe sie die Mietwohnungen vermietet, die ihren Charakter als Werkwohnungen durch den Betriebsübergang im Sinne des § 613a BGB verloren hätten.	56
Eine langfristige Abwicklung von mehr als 36 Monaten, von der der Beklagte ausgehe, liege wegen der Überführung in das Privatvermögen nicht vor.	57
Gewerbeabmeldung	58
Die Annahme der Klägerin, ihre Betätigung sei gewerblicher Natur, beruhe auf einem Rechtsirrtum. Hintergrund des Schreibens ihres Bevollmächtigten vom 20.8.1991 sei die Tatsache, dass die Q KG III auch die Flüssig...station (Umarbeitung von ... in ... zu besonderen Verwendungszwecken) übernommen habe und unter der Bezeichnung „Q Werk	59

C“ noch bis zum 30.9.1990 weiter betrieben habe. Die Einstellung dieser Betätigung durch die Q KG III habe mitgeteilt werden sollen. Das Datum 30.9.1991 sei irrtümlich angegeben worden.

Auch wenn man von einer nicht nach § 16 Abs. 3 EStG begünstigten Betriebsaufgabe ausgehe, unterliege der aus der Überführung von Wirtschaftsgütern entstehende Gewinn wegen der anderen Zielsetzung der Besteuerung nicht der Gewerbesteuer, weil es sich eben nicht um einen Vorgang des laufenden Geschäfts handle. Die Einkünfte der Klägerin unterlägen auch deshalb nach dem 4.1.1990 nicht mehr der Gewerbesteuer. Für die Zeit vom 1.1. bis 4.1.1990 sei ein Gewerbeertrag von ... DM entstanden, im übrigen sei der Gewerbesteuermessbescheid zu korrigieren. 60

Für den Erhebungszeitraum 1991 sei der Gewerbesteuermessbescheid ersatzlos aufzuheben. 61

Im übrigen müsse die Klägerin 1991 als Grundstücksunternehmen i.S. des § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG beurteilt werden. Deshalb müsse zur Ermittlung des Gewerbeertrags der Gewinn, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfalle, herausgerechnet werden. § 9 Nr.1 Satz 5 GewStG könne bei einer nur mittelbaren Beteiligung eines Gesellschafters nach der Rechtsprechung des BFH nur angewandt werden, wenn an beiden beteiligten Personengesellschaften dieselben Personen beteiligt seien. An der Q IH KG I seien jedoch 75 Kommanditisten beteiligt. 62

Für 1991 habe auch ein Steuermessbetrag nach dem Gewerbekapital nicht mehr ermittelt werden dürfen, weil die Klägerin zu Beginn des Erhebungszeitraums keinen Gewerbebetrieb mehr unterhalten habe. 63

Die Klägerin beantragt, 64

unter Änderung der Einspruchsentscheidung den Gewerbesteuermessbetrag 1990 unter Berücksichtigung eines Gewerbeertrags von ... DM festzusetzen und den Gewerbesteuermessbescheid 1991 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung ersatzlos aufzuheben, 65

im Unterliegensfalle die Revision zuzulassen. 66

Der Beklagte beantragt, 67

die Klage abzuweisen. 68

Er trägt vor, der Verkauf des Unternehmens der Klägerin stelle keine Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe dar. Es handle sich lediglich um einen ersten Schritt aus der Übernahme der ...fabrik und der Verwertung der betrieblichen Substanz. Die von der Klägerin als wesentliche Betriebsgrundlagen bezeichneten Grundstücke seien nicht auf die Erwerberin übertragen worden. Auch hinsichtlich der von der Klägerin nicht als wesentliche Betriebsgrundlagen bezeichneten Grundstücke handle es sich zumindest bei quantitativer Betrachtung um wesentliche Betriebsgrundlagen, da erhebliche stille Reserven in diesen enthalten seien. 69

So seien durch die Veräußerung der Grundstücke folgende Erlöse laut Gewinn und Verlustrechnung der Klägerin angefallen: 70

	Insgesamt	davon Wohngrundstücke
1990:	548.240,00 DM (1 Verkauf)	548.240,00 DM
1993:	25.240.268,00 DM (35 Verkäufe)	5.707.330,00 DM
1994:	2.923.334,53 DM (Restverkäufe)	582.300,00 DM

Daraus ergebe sich bereits, dass wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten worden seien, deren Veräußerung sich über den Zeitraum 1990 bis 1994 erstreckt habe. 72

Unzutreffend sei, dass der Wegfall der Möglichkeit, die ...fabrik weiterzuführen, zu einer Betriebsaufgabe und damit zur Zwangsaufdeckung stiller Reserven führe. Vielmehr handele es sich um eine Betriebsänderung bzw. langfristige Abwicklung der bisherigen ...fabrik. Durch Einräumung von Vorkaufsrechten im Rahmen des Sozialplans habe die Klägerin zu erkennen gegeben, dass die Absicht bestanden habe, ihr Grundvermögen bei sich bietender Gelegenheit sukzessive zu veräußern. Bei dieser Sachlage sei eine Überführung ins Privatvermögen selbst bei entsprechender Erklärung nicht möglich gewesen (wegen der weiteren Einzelheiten des Vortrags wird auf den Schriftsatz vom 15.10.2003 verwiesen). 73

Das umfangreiche Grundvermögen habe funktionell und wertmäßig einen wesentlichen Teil des Betriebsvermögens der Klägerin ausgemacht und sei objektiv geeignet, Grundlage der künftigen gewerblichen Betätigung zu sein, die bis 1994 stattgefunden habe. Daher hätten nach Verkauf der ...fabrik nicht die Voraussetzungen vorgelegen, unter denen gegen den Willen und gegen die Absichtserklärung eine Zwangsentnahme hätte vorgenommen werden müssen. 74

Eine Zwangsentnahme sei nur möglich, wenn ein Steuerpflichtiger nach Verwertungshandlungen im Zuge einer Betriebsaufgabe die letzte wesentliche Betriebsgrundlage wie z.B. ein Betriebsgrundstück zurückbehalte. Im Streitfall sei dagegen eine Vielzahl von wesentlichen Betriebsgrundstücken zurückbehalten worden, deren Verwertung sich über Jahre hingezogen habe. 75

Das Vorgehen der Klägerin sei dem Streitfall des BFH, Urteil vom 20.6.2000, BFH/NV 2001, 31 vergleichbar. Die Klägerin habe auch nach der Veräußerung ihren Gewinn gem. § 5 Abs. 1 EStG durch Vermögensvergleich ermittelt, weiterhin Bilanzen eingereicht, in denen der Grundbesitz als Anlagevermögen ausgewiesen war, und in ihrer Gewinnfeststellungserklärung gewerbliche Einkünfte deklariert sowie Gewerbesteuererklärungen abgegeben. Im übrigen habe sie durch ihren steuerlichen Berater ausdrücklich erklärt, dass sie ihr Gewerbe unverändert fortführe. 76

Für eine Betriebsveräußerung fehle es an der Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen an die Erwerberin. Der Ausweis der sog. „betriebsnotwendigen Grundstücke“ in den Bilanzen der Erwerberin vermöge den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nicht zu begründen. Aufgrund der Rückübertragung auf Verlangen des Minderheitsbeirates sei die Übertragung von wirtschaftlichem Eigentum auf die Erwerberin auch nicht gewollt gewesen. 77

Auch nach Einstellung der ...produktion habe die Klägerin eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 2 Abs.1 GewStG ausgeübt durch die von vornherein beabsichtigte Verwertung des 78

Grundbesitzes. Diese Betätigung habe erst mit der Veräußerung des letzten Grundstücks im Jahr 1994 geendet. Die Gewerbesteuerpflicht habe deshalb in den Streitjahren weiterbestanden.

Die Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr.1 Satz 1 GewStG scheide bereits deshalb aus, weil die Grundstücke einem Gesellschafter der Klägerin, nämlich der Q IH KG I mittelbar gedient hätten. Gesellschafteridentität sei bei der Gewerbesteuer nicht erforderlich 79

Am 11.3.2003 hat vor dem früheren Berichterstatter ein Erörterungstermin stattgefunden. Wegen des Ergebnisses wird auf das Protokoll verwiesen. 80

Am 22.3.2006 hat vor der Vorsitzenden ein Erörterungstermin stattgefunden. Wegen des wesentlichen Inhalts der Erörterung wird auf das Protokoll Bezug genommen. Der Beklagte hat mit Schriftsätzen vom 24.5. und 8.8.2005, auf deren Inhalt und Anlagen verwiesen wird, zur Angemessenheit des Kaufpreises und zum Inhalt der Erörterungen im Termin vom 22.3.2005 Stellung genommen. Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 2.6.2005 ihren bisherigen Vortrag wiederholt und ergänzt. Auch insoweit wird auf den Schriftsatz verwiesen. 81

Mit gerichtlichem Schreiben vom 13.1.2006 ist den Beteiligten ein Vorschlag zu einer tatsächlichen Verständigung unterbreitet worden. Die Stellungnahmen hierzu ergeben sich aus dem Protokoll über die mündliche Verhandlung. 82

Entscheidungsgründe 83

Die Klage ist hinsichtlich des Streitjahres 1990 in geringem Umfang begründet, im übrigen ist sie abzuweisen. 84

Die Klägerin war in den Streitjahren 1990 und 1991 als Abwicklungsgesellschaft im Rahmen einer langfristigen Abwicklung oder als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung originär gewerblich tätig und unterlag der Gewerbesteuer. 85

Der Beklagte ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin aus der aufgrund des Kaufvertrages vom 05.01.1990 getätigten Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter einen laufenden Gewinn erzielt hat, der gewerbesteuerpflichtig ist. 86

A. Veräußerungsgewinn vom 5.1.1990 87

Gemäß § 7 Gewerbesteuergesetz – GewStG – ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Der der Gewerbesteuer zugrunde zu legende Gewerbeertrag entspricht somit, abgesehen von den gewerbesteuerlichen Zu- und Abrechnungen, grundsätzlich dem Gewinn aus Gewerbebetrieb, der der Bemessung der Einkommensteuer zugrunde zulegen ist. Es trifft zwar zu, dass wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer nur das Ergebnis der Ertragskraft des werbenden Betriebs – d. h. der laufende Gewinn - der Gewerbesteuer unterliegt, nicht aber das Ergebnis aus der Aufdeckung der stillen Reserven anlässlich einer Beendigung des Betriebs. Gewinne, die eine Personengesellschaft aus der Veräußerung ihres ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils sowie im Rahmen einer Betriebsaufgabe nach den §§ 16 Abs.1 Nr.1 oder Abs.3 EStG erzielt, bleiben bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG außer Ansatz (ständige 88

Rechtsprechung u. a. BFH-Urteil vom 04.03.1998 X R 56/95, BFH/NV 1998, 1354; BFH-Urteil vom 29.10.1987 IV R 93/85, BStBl II 1988, 374; Urteil vom 15.06.2004 VIII R 7/01, BStBl II 2004, 754 a.a.O.). Im Streitfall liegen die Voraussetzungen des § 16 Abs.1 oder Abs.3 EStG jedoch nicht vor. Die Klägerin hat weder ihren Betrieb oder einen Teilbetrieb veräußert noch ihren Betrieb i.S. des § 16 Abs.3 EStG aufgegeben. Zu den aus dem Gewinn aus Gewerbebetrieb auszugrenzenden Bestandteilen des Ertrags gehören zwar auch solche, die nach dem Einkommensteuerrecht zwar nicht Veräußerungs- oder Aufgabegewinne i. S. des § 16 EStG sind (z.B. weil es an der Auflösung aller stillen Reserven fehlt), die aber in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder –aufgabe stehen und deshalb nicht „laufende Gewinne„ sind (BFH-Urteil vom 17.2.1994 VIII R 13/94, BStBl II 1994, 809 m.w.N.). Auch diese Voraussetzungen sind im Streitfall aber nicht gegeben. Die Klägerin hat durch die Veräußerung der Wirtschaftsgüter an die Q KG III einen laufenden Gewinn erzielt.

I .Keine Anwendung des § 16 Abs.1 Nr.1 EStG

89

Die aufgrund des Vertrags vom 05.01.1990 vorgenommenen Vermögensverschiebungen stellen keine Veräußerung des Betriebs im Ganzen bzw. die Veräußerung eines Teilbetriebs im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG dar.

90

1. Der ganze Gewerbebetrieb ist Gegenstand einer Veräußerung, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang auf einen Erwerber übertragen werden und damit die bisherige gewerbliche Betätigung des Veräußerers endet. Der Betrieb muss als lebensfähiger Organismus im Zeitpunkt der Übertragung noch bestehen und der Erwerber muss die Möglichkeit zur Fortführung des Betriebs haben. Werden alle wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übertragen und nur unwesentliche Vermögensgegenstände zurückbehalten, hindert dies die Annahme einer Veräußerung des ganzen Gewerbebetriebs im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG nicht. Werden jedoch bei einer Betriebsveräußerung wesentliche Betriebsgrundlagen vom Veräußerer zurückbehalten, entsteht grundsätzlich ein laufender Gewinn, nämlich ein laufender Gewinn aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Gesamtbetriebs, der nach allgemeinen Grundsätzen auch der Gewerbesteuer unterliegt (BFH-Urteile vom 11.12.2001 VIII R 23/01, BStBl II 2004, 474 und vom 24.8.2000 IV R 51/98, BStBl II 2005, 173). Die Klägerin hat wesentliche Betriebsgrundlagen in ihrem Betriebsvermögen zurückbehalten. Durch den Vertrag vom 05.01.1990 sind nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen der Klägerin auf die KG III als Erwerberin übertragen worden.

91

a. Die Frage, ob alle wesentlichen Betriebsgrundlagen durch den Veräußerungsvertrag auf die Erwerberin übertragen worden sind, ist aus der Sicht des veräußernden Unternehmens im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den übertragenen Wirtschaftsgütern zu beurteilen (BFH-Urteil vom 03.10.1984 I R 119/81, BStBl II 1985, 245). Wesentliche Grundlagen eines Betriebs sind die Wirtschaftsgüter, die zur Erreichung des Betriebszwecks erforderlich sind und ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besitzen (funktionale Betrachtungsweise). Außerdem zählen zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs die Wirtschaftsgüter, die zwar nicht funktional erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven ruhen (quantitative Betrachtungsweise). Im Streitfall sind bei der Klägerin nach der Veräußerung aufgrund des Vertrags vom 05.01.1990 Betriebsgrundlagen verblieben, die bei funktionaler Betrachtungsweise wesentlich sind. Insofern kommt es im Rahmen des § 16 Abs.1 EStG nicht darauf an, ob aufgrund der Prüfung der LBp die in den zurückbehaltenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven vollständig aufgelöst worden sind.

92

Die betriebsnotwendigen Grundstücke, die nach dem in der Schweiz abgeschlossenen Übertragungsvertrag auf die KG III übergehen sollten, stellen jedenfalls ohne Zweifel wesentliche Betriebsgrundlagen dar. Diese Betriebsgrundstücke sind infolge der Umwandlung der A AG auf die Klägerin in das Gesamthandvermögen der Klägerin überführt worden. Die Klägerin hat den ...produktionsbetrieb der A AG übernommen. Dieser ist ab dem 01.07.1989 für ihre Rechnung, der KG II, geführt worden. Bei einem ...produktionsunternehmen gehören die Fabrikgrundstücke ohne Zweifel funktional zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen. 93

b. Die Klägerin hat diese betriebsnotwendigen Grundstücke nicht zivilrechtlich wirksam auf die KG III übertragen. Zwar kann der in der Schweiz abgeschlossene Übertragungsvertrag als sogenannter Auslagerungsvertrag im Sinne des § 123 Umwandlungsgesetz betrachtet werden, bei dem wegen der Vielzahl der zu übertragenden Wirtschaftsgüter auch eine allgemeinere Bezeichnung dieser Wirtschaftsgüter zulässig sein kann. Jedoch müssen auch bei einer solchen Auslagerungsvereinbarung für einzelne zu übertragende Wirtschaftsgüter geltende Formvorschriften beachtet werden (BGH –Urteil vom 8.10.2003 XII ZR 50/02, Der Betrieb 2003, 2589; § 132 Umwandlungsgesetz). Die Übertragung von Grundstücken bedarf der notariellen Beurkundung des Kaufvertrags und der nachfolgenden Eintragung ins Grundbuch. Diese Formvorschriften hat die Klägerin bzgl. der betriebsnotwendigen Grundstücke nicht beachtet, so dass -auch nach Auffassung der Klägerin- das zivilrechtliche Eigentum an den Grundstücken bei ihr verblieben ist. 94

c. Der Senat vermag aber auch nicht der Auffassung der Klägerin zu folgen, dass sie aufgrund des schweizer Veräußerungsvertrags wirtschaftliches Eigentum an den betriebsnotwendigen Grundstücken erworben hat. Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO 1977 ist wirtschaftlicher Eigentümer eines Wirtschaftsguts, wer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den zivilrechtlichen Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Bei Formunwirksamkeit von Grundstückskaufverträgen ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Grundstücken regelmäßig anzunehmen, sobald der Erwerber das Grundstück im Einvernehmen mit dem zivilrechtlichen Eigentümer unter Übernahme von Nutzen und Lasten in Besitz genommen hat, vorausgesetzt der formunwirksame Vertrag wird in der Folgezeit dinglich vollzogen (BFH-Urteil vom 17.02.2004 VIII R 26/01, BStBl II 2004, 651 m. w. N.). Im Streitfall sind auf die Erwerberin – die KG III – zwar Nutzen und Lasten und Besitz übergegangen, jedoch ist der formunwirksame Vertrag in der Folgezeit nicht dinglich vollzogen worden. Fehlt der dingliche Vollzug, kann wirtschaftliches Eigentum übergehen, wenn der Erwerber den Kaufpreis bezahlt hat und nach der Marktlage eine Berufung des Veräußerers auf die Formunwirksamkeit höchst unwahrscheinlich ist (BFH-Urteil vom 29.11.1973 IV R 181/71, BStBl II 1974, 202). Auch hiernach ist das wirtschaftliche Eigentum auf die KG III nicht übergegangen. Der Klägerin war in der Person ihres geschäftsführenden Komplementärs bekannt, dass die notarielle Beurkundung der Grundstücksübertragung und die Eintragung im Grundbuch noch erforderlich war (Bericht über die Konsultation mit dem Minderheitsbeirat vom 24.7.1990). Sie hat dennoch auf die notarielle Beurkundung und den dinglichen Vollzug des Rechtsgeschäfts verzichtet und auf Verlangen der Minderheitsaktionäre diesen sogar ein „Rückkaufsrecht“ eingeräumt, das bis zum 31.12.1994 ausgeübt werden konnte und 1992 auch ausgeübt worden ist. Damit war im Streitfall eine Berufung auf die Formnichtigkeit gerade nicht unwahrscheinlich, vielmehr wäre der dingliche Vollzug des formunwirksamen Vertrags erforderlich gewesen, um die Bindung der Vertragsparteien im Zeitpunkt der Besitznahme zu dokumentieren. Ohne dies konnte der Minderheitsbeirat den „Rückkauf“ jederzeit fordern. 95

- d. Im Streitfall kommt hinzu, dass es sich bei den Vertragspartnern der Klägerin und der KG III um nahestehende Personen gehandelt hat, bei denen die Vorschrift des § 41 AO nicht anwendbar ist. Bei nahestehenden Personen fordert die ständige Rechtsprechung klare und eindeutige, zivilrechtlich wirksame vorherige Vereinbarungen und die Durchführung dieser Vereinbarungen wie zwischen Fremden üblich. Diese Anforderungen gelten auch für Verträge zwischen Gesellschaftern und ihren Personengesellschaften (Klein, Kommentar zur Abgabenordnung 8. Aufl. § 41 Rdnr. 9 m. w. N.). Dies gilt jedenfalls dann, wenn nicht zeitnah zum Erkennen der Formnichtigkeit des Vertrags alles getan wird, um den Mangel zu heilen (BFH – Urteil vom 13.7.1990 VIII R 29/97, BStBl II 2000, 386).
- e. Da bereits die betriebsnotwendigen Fabrikgrundstücke nicht an die KG III veräußert worden sind, kann hier dahinstehen, ob bei funktionaler Betrachtung auch die Grundstücke, auf denen sich Werkwohnungen befanden, wesentliche Betriebsgrundlagen der Klägerin waren. 97
2. Ohne die Übertragung des Eigentums bzw. wirtschaftlichen Eigentums an den Fabrikgrundstücken auf die KG III kann auch nicht von der Veräußerung eines Teilbetriebs ausgegangen werden. 98
- II. Keine Anwendbarkeit des § 16 Abs.3 EStG 99
- Die somit vorliegende Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter des Betriebs der Klägerin an die KG III würde nur dann nicht zu einem laufenden gewerbesteuerpflichtigen Gewinn führen, wenn diese Teilveräußerung von Wirtschaftsgütern des Betriebsvermögens ein Verwertungsschritt von mehreren im Rahmen einer nach § 16 Abs.3 EStG begünstigten Betriebsaufgabe wäre. Im Streitfall kann aber auch eine begünstigte, gewerbsteuerfreie Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG i. V. m. § 7 GewStG nicht festgestellt werden. 100
- Eine Betriebsaufgabe kann sich anders als die punktuelle Veräußerung eines Gewerbebetriebs nach § 16 Abs.1 EStG auch in einem Zeitraum vollziehen. Eine nach § 16 Abs.3 EStG begünstigte Betriebsaufgabe liegt vor, wenn aufgrund eines Entschlusses des Steuerpflichtigen den Betrieb aufzugeben, die bisher in dem Betrieb entfaltete gewerbliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird, alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang, d. h. innerhalb kurzer Zeit, entweder an verschiedene Erwerber veräußert oder insgesamt klar und eindeutig äußerlich erkennbar in das Privatvermögen überführt oder anderen betriebsfremden Zwecken zugeführt werden oder wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen teilweise veräußert und teilweise ins Privatvermögen überführt werden. Die gewerbsteuerlich begünstigte Betriebsaufgabe erfordert damit funktional das Ausscheiden aller wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem Betrieb innerhalb eines „kurzen“ Zeitraums. 101
- Im Streitfall hat die Klägerin ihren Gewerbebetrieb nicht endgültig eingestellt. Sie hat zwar Maßnahmen ergriffen, die die Auflösung des Betriebs eingeleitet haben (wie die Übernahme der gesamten Arbeitnehmer durch die KG I, die Veräußerung ihrer gesamten ...quote sowie des beweglichen Produktionsvermögens an die KG III), ohne die eine eigene ...produktion der Klägerin unmöglich wurde. Eine endgültige Einstellung der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin ist aber nicht erfolgt, weil sie wesentliche Betriebsgrundlagen zurückbehalten hat und entweder in Form einer Abwicklungsgesellschaft (langfristig) oder als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung weiter gewerblich tätig war. Letztlich hat sie ihren Betrieb nicht aufgegeben. Sie ist vielmehr vor vollständiger Veräußerung ihres Abwicklungsvermögens in eine GmbH & Co KG umgewandelt worden. Die gewerblich 102

geprägte Personengesellschaft erzielt auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs.1 GewStG und unterliegt der Gewerbesteuer, wenn sie keine originär gewerblichen Einkünfte i.S. des § 15 Abs.1 Nr.1 EStG erzielt (BFH – Urteil vom 20.11.2003 IV R 5/02, BStBl. II 2004, 464 m.w.N.).

1. Keine Abwicklung innerhalb kurzer Zeit 103

Dementsprechend lässt sich bei der Klägerin eine Betriebsaufgabe innerhalb eines kurzen Zeitraums nicht feststellen. Stellt man auf das Ausscheiden der nach dem 5.1.1990 zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen der Klägerin ab, ergibt sich kein kurzer Zeitraum i.S. des § 16 Abs.3 EStG, sondern eine langfristige Abwicklung. 104

Die Betriebsaufgabe beginnt mit der ersten vom Aufgabebeschluss getragenen Handlung, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als selbständigen Organismus gerichtet ist, z.B. mit der Einstellung derwerbenden Tätigkeit oder der Veräußerung bestimmter für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter. Die Betriebsaufgabe endet mit der Veräußerung der letzten wesentlichen Betriebsgrundlagen bzw. deren Überführung ins Privatvermögen oder mit deren sonstigen Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen. Ein Abwicklungszeitraum von mehr als 36 Monaten ist kein kurzer Zeitraum mehr, der die Annahme einer begünstigten Betriebsaufgabe rechtfertigen könnte. Der BFH hat wiederholt entschieden, dass eine Abwicklung von über 36 Monaten unter keinen Umständen noch als Betriebsaufgabezeitraum i.S. des § 16 Abs.3 EStG anerkannt werden kann (BGH – Urteile vom 26.5.1993 X R 101/90, BStBl II 1993, 710; vom 12.12.2000 VIII R 10/99, BStBl II 2001, 282 ; vom 26.4.2001 IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186 jeweils m.w.N.). Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an. 105

Die erste objektiv erkennbar auf eine Auflösung der Klägerin gerichtete Maßnahme war im Streitfall die Übernahme der gesamten Arbeitnehmer der A AG von der Q KG I durch die Vereinbarung vom9.1989, die sofort wirksam werden sollte und der nach Angaben der Klägerin kein Arbeitnehmer widersprochen hat. Die Vereinbarung vom9.1989 ist der Klägerin zuzurechnen, weil ihr der Betrieb der A AG ab dem 1.7.1989 durch rückwirkende Umwandlung zuzurechnen ist. Von diesem Zeitpunkt an ist zu prüfen, ob innerhalb des zulässigen Zeitraums alle wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem Betrieb der Klägerin ausgeschieden sind. 106

Welche Wirtschaftsgüter zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zu rechnen sind, ist im Rahmen des § 16 Abs.3 EStG nach den Verhältnissen des aufgebenden Betriebs zu Beginn der Betriebsaufgabe zu beurteilen (BFH – Urteil vom 17.4.1997 VIII R 2 /95, BFH/NV 1998, 251 m.w.N.). Am 23.9.1989 gehörten die betriebsnotwendigen Grundstücke, die Fabrikgrundstücke, aber auch die Werkswohnungen bei funktionaler Betrachtungsweise zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Klägerin. Werkswohnungen sind dann für die Betriebsführung erforderlich, wenn die Arbeitnehmer durch die Überlassung der Wohnungen an den Betrieb gebunden werden sollen. Hiervon ist nach der Rechtsprechung des BFH auszugehen, wenn die Wohnungen vom Arbeitgeber verbilligt überlassen werden (BFH – Urteil vom 1.12.1976 I R 73/74, BStBl II 1977, 315; Urteil vom 11.10.1979 VI R 125/76, BStBl II 1980, 40 und Urteil vom 6.8.1998 III B 30/96; BFH/NV 1999, 362). Hiervon kann im Streitfall ausgegangen werden, denn die Klägerin hat die Wohnungen an ihre Arbeitnehmer unter dem Marktpreis vermietet. Dies wird durch die von der Prüfung ermittelten qm-Preise belegt sowie durch den Umstand, dass wegen der Verbilligung ein geldwerter Vorteil lohnversteuert worden ist. Im Hinblick auf die Anzahl der Werkswohnungen hatten sie für die Betriebsführung der Klägerin auch einiges Gewicht. 107

Wie dargelegt, hat die Klägerin diese Betriebsgrundstücke mit dem Veräußerungsvertrag vom 5.1.1990 nicht auf die KG III übertragen, sondern in ihrem Betriebsvermögen zurückbehalten. Die Fabrikgrundstücke sind von ihr erst im Oktober 1993 und damit erst 49 Monate nach der ersten auf die Auflösung des Betriebs gerichteten Maßnahme veräußert worden. Auch wenn man mit der Klägerin als erste Aufgabemaßnahme den Vertrag vom 5.1.1990 sieht, ergibt sich ein Abwicklungszeitraum von erheblich mehr als 36 Monaten. Die letzte Werkswohnung hat die Klägerin erst am 22.6.1994 verkauft. Damit ist der zulässige Abwicklungszeitraum überschritten, so dass eine langfristige gewerbsteuerpflichtige Abwicklung vorliegt.

Soweit der BFH in seinem Urteil vom 14.7.1993 (X R 74-75/90, BStBl II 1994, 15) in begründeten Einzelfällen auch einen längeren Abwicklungszeitraum noch als „kurzen Zeitraum“ i.S. des § 16 Abs.3 EStG betrachten will, bezieht sich diese Entscheidung auf einen Abwicklungszeitraum von weniger als 36 Monaten, den spätere Entscheidungen als äußerste Grenze ansehen. 109

Im Streitfall hat die Klägerin aber auch für die lange Dauer der Abwicklung des Betriebs keine hinreichenden Gründe vorgetragen. Soweit sie dazu Stellung genommen hat, beschränken sich ihre Ausführungen auf den Hinweis auf allgemeine Schwierigkeiten bei der Verwertung von Grundstücken, ohne auf die bei ihr gegebenen Umstände konkret einzugehen. 110

Bei der sog. langfristigen Abwicklung, die den Zeitraum einer begünstigten Betriebsaufgabe nach § 16 Abs.3 EStG überschreitet, sind in den einzelnen Veranlagungszeiträumen angefallene Veräußerungsgewinne als „laufender Gewinn“ zu versteuern. Die Behandlung der langfristigen Abwicklung als laufender Gewinn schließt die Gewerbesteuerpflicht dieser Gewinne ein (BFH – Urteil vom 17.12.1975 I R 29/74, BStBl. II 1976, 224; Urteil vom 20.12.1963 VI 336/62 U, BStBl III 1964, 248; Urteil vom 12.3.1964 IV 107/63 U, BStBl III 1964, 406; Urteil vom 19.1.1983 I R 84/79, BStBl II 1983, 412; Urteil vom 15.6.2004 a.a.O., BStBl II 2004, 754; Lenski/ Steinberg, Kommentar zum GewStG § 2 Rdnr. 1587 m.w.Hinweisen; Glanegger/ Güroff, GewStG 5.Auflage § 7 Rdnr.14). 111

2. Kein eindeutiger Entschluss zur Betriebseinstellung 112

Der Senat vermag auch keinen eindeutigen Entschluss der Klägerin festzustellen, ihren Betrieb innerhalb kurzer Zeit endgültig aufzugeben. Nach der Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen an die KG III mit Vertrag vom 5.1.1990 und dem Fehlschlagen einer Übertragung der betriebsnotwendigen Grundstücke hat sie keinerlei Maßnahmen unternommen, um entweder den Vertrag vom 5.1.1990 durch dinglichen Vollzug zu heilen oder zügig die Rückgabe des Besitzes an den Grundstücken zu fordern. Sie hat vielmehr einen Schwebezustand geschaffen, in dem mehrere Gestaltungsmöglichkeiten in Betracht kamen, nämlich eine Abwicklung i.S. des § 16 Abs.3 EStG, eine langfristige Abwicklung ihres Betriebs oder die Begründung einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung. Dieser Schwebezustand hat mit dem Rückkauf der betriebsnotwendigen Grundstücke im November 1992 durch die Klägerin sein Ende gefunden. Bereits vorher zum 31.12.1991 ist die Klägerin jedoch in eine gewerblich geprägte Personengesellschaft, eine GmbH & Co KG, umgewandelt worden, die auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, wenn sie sich nur vermögensverwaltend betätigt (BFH a.a.O., BStBl II 2004, 464 m.w.N.). Durch diese Gestaltung hat die Klägerin den Zeitraum der Abwicklung nicht abgekürzt, sondern verlängert (zu den Gestaltungsmöglichkeiten Streck, Finanzrundschau 1988, Seite 57 ff). 113

Zu einer Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit ist es infolge dieser Gestaltung nicht gekommen. 114

3. Keine Überführung der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen 115

Soweit sich die Klägerin auf eine Abkürzung des Abwicklungszeitraums durch Überführung der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter per 5.1.1990 in ihr Privatvermögen beruft, vermag der Senat dieser Argumentation nicht zu folgen.	116
Die Überführung der zurückbehaltenen Grundstücke ins Privatvermögen ist im Streitfall bereits nicht hinreichend klar und eindeutig und äußerlich erkennbar. Bei der Einstellung der verbenden Tätigkeit hat der Betriebsinhaber grundsätzlich ein Wahlrecht, ob er den Betrieb allmählich, schrittweise abwickeln will oder aber durch Einzelveräußerungen oder Entnahme aller wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang aufgeben will (BFH-Urteil vom 22.10.1992 III R 7/91, BFH/NV 1993, 358 m.w.N.). Die Überführung des zurückbehaltenen Betriebsvermögens in das Privatvermögen muss eindeutig und äußerlich erkennbar erfolgen. Dies gilt um so mehr, wenn unter den gegebenen Umständen mehrere Gestaltungsmöglichkeiten in Betracht kommen, nämlich hier die Betriebseinstellung innerhalb kurzer Zeit, die Begründung einer Betriebsaufspaltung oder die langfristige sukzessive Abwicklung. Die Klägerin hat insoweit keine ausdrückliche Erklärung abgegeben und ihr erkennbares Verhalten ergibt keine eindeutige Ausübung des Wahlrechts.	117
Die Klägerin hat in zeitlichem Zusammenhang mit dem Kaufvertrag vom 5.1.1990 unter dem 3.1.1990 bei der Stadt C eine Gewerbeanmeldung eingereicht, in der sie als Zweck ihres Unternehmens „Verwaltung des Vermögens der A AG und Abwicklung“ angegeben hat. Des weiteren hat sie nach dem 5.1.1990 weiterhin Bilanzen aufgestellt und gewerbliche Einkünfte gegenüber dem Finanzamt erklärt. Ihr Bevollmächtigter hat mit Schreiben vom 20.8.1991 dem Finanzamt mitgeteilt, die Klägerin sei gewerblich tätig. Dass dieses Schreiben auf einem Irrtum des damaligen Bevollmächtigten der Klägerin beruhen soll, ändert nichts daran, dass für das Finanzamt eine Überführung des zurückbehaltenen Betriebsvermögens in das Privatvermögen nicht erkennbar war. Auch die Erläuterungen zur Bilanz per 31.12.1990 ergeben keine eindeutige Entnahme. Dort ist zwar ausgeführt, die Klägerin sei nur noch vermögensverwaltend tätig. Die Klägerin hat aber schon nicht mitgeteilt, wann sie die Bilanz dem Finanzamt zugänglich gemacht hat. Die Steuererklärungen für 1990, mit denen Bilanzen üblicherweise übersandt werden, sind erst im Januar 1992 beim Beklagten eingegangen. Aber auch bei früherem Eingang bleibt das Verhalten der Klägerin widersprüchlich, da sie ungeachtet der Erläuterungen in der Bilanz per 31.12.1990 weiterhin für 1990 und 1991 Gewerbesteuererklärungen eingereicht hat.	118
Den Hinweis auf eine Abwicklungstätigkeit brauchte der Beklagte nicht dahingehend zu würdigen, dass zum 5.1.1990 eine Überführung in das Privatvermögen gewollt war, denn ,wie dargelegt, kam auch eine langfristige Abwicklung in Betracht, während deren Dauer der Betrieb gewerbesteuerpflichtig bleibt.	119
4. Keine Zwangsentnahme	120
Im Streitfall scheidet auch eine Zwangsentnahme aus Rechtsgründen aus. Zwar hat die Rechtsprechung wiederholt angenommen, dass Restbetriebsvermögen, das nach Veräußerung wesentlicher Betriebsgrundlagen zurückbehalten worden ist, nicht unbegrenzte Zeit Betriebsvermögen bleiben kann, sondern zwangsweise in das Privatvermögen überführt wird, wenn im Hinblick auf die veräußerten wesentlichen Betriebsgrundlagen eine Fortführung des Betriebs für den Betriebsinhaber oder eine Wiederaufnahme des Betriebs durch diesen objektiv nicht mehr möglich ist.	121
a. Bei der von der Klägerin vorgenommenen Sachverhaltsgestaltung kann jedoch nicht festgestellt werden, dass ihr – gegebenenfalls nach Umstrukturierung – eine Fortführung ihres Gewerbebetriebs objektiv unmöglich geworden war, nachdem ein Teil der wesentlichen	122

Betriebsgrundlagen auf die KG III übergegangen waren. Denn die notwendigen Produktionsmittel waren nicht auf fremde Dritte übergegangen, sondern unterlagen weiterhin der Verfügungsgewalt der beherrschenden Gesellschafterin, nämlich der KG I. Aufgrund der gegebenen personellen Verflechtung hätte die Klägerin ihren Betrieb als Besitzunternehmen in Form einer Betriebsaufspaltung fortführen können. Bei objektiver Betrachtung bestanden insoweit keine Hindernisse.

Die Vereinbarung mit dem Minderheitsbeirat der Klägerin vom 24.7.1990 stand dem nicht entgegen. Durch diese Vereinbarung ist dem Beirat nur das Recht eingeräumt worden, die im Kaufvertrag vom 5.1.1990 begründete Verpflichtung, der KG III das Eigentum an den betriebsnotwendigen Grundstücken zu verschaffen, rückgängig zu machen bzw. insoweit vom Kaufvertrag zurückzutreten. Hinsichtlich der Nutzung der betriebsnotwendigen Grundstücke konnte die KG I als absolut beherrschende Gesellschafterin in der KG II und der KG III ihren Willen ungehindert durchsetzen. 123

Bei objektiver Sicht war die KG I auch nicht gezwungen, wegen der Neuverteilung der ...quote die ...produktion im Werk C einzustellen. Die KG III hatte die Arbeitnehmer der Klägerin und auch die ...quote der Klägerin (vormals A AG) übernommen. Die Verpflichtung zur gestaffelten Übertragung von Kontingenten der ...quote auf die E AG und die K AG betraf nicht die ...quote der Klägerin, sondern diejenige der KG I, die durch Auslagerungsvertrag zum 1.1.1990 auf die KG III übergegangen war. Nachdem die KG III mit Vertrag vom 5.1.1990 auch die ...quote der Klägerin erworben hatte, hatte die KG III die Wahl, aus welchem Kontingent sie die Abtretung der ...quote erfüllen wollte. Dass bei dieser Sachlage die Fortführung des Betriebs des Werks C objektiv unmöglich war, hat die Klägerin jedenfalls nicht dargelegt. 124

b. Selbst wenn aber für die Klägerin eine Fortführung oder Wiederaufnahme ihres Betriebs nicht mehr möglich gewesen sein sollte, scheidet eine Zwangsentnahme der zurückbehaltenen Grundstücke und Bauten aus, wenn der Betriebsinhaber die Absicht hat, die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter alsbald zu veräußern (BFH- Urteil vom 17.4.1996 X R 128/94, BFH/NV 1996, 877) oder aber die alsbaldige Veräußerung in Betracht zu ziehen ist (BFH-Urteil vom 21.5.1992 X R 77-78/90. BFH/NV 1992, 659 und vom 26.4.2001 IV R 14/00, BFH/NV 2001, 1186). Sollen zurückbehaltene wesentliche Betriebsgrundlagen alsbald veräußert werden oder kommt ihre alsbaldige Veräußerung in Betracht, kann die Betriebsaufgabe nicht vorzeitig dadurch beendet werden, dass diese Wirtschaftsgüter ins Privatvermögen übernommen und danach alsbald veräußert werden (BFH – Urteil vom 12.12.2000 VIII R 10/99, BStBl II 2001, 282). Bei dieser Sachlage ist auch eine ausdrückliche Erklärung des Betriebsinhabers, die Wirtschaftsgüter in das Privatvermögen zu überführen, unbeachtlich. 125

Der Beklagte ist zu Recht davon ausgegangen, dass die zurückbehaltenen Grundstücke alsbald veräußert werden sollten bzw. dass eine alsbaldige Veräußerung in Betracht kam. Im Zusammenhang mit dem zwischen den Arbeitnehmern der Klägerin und der KG I am 10.11.1989 vereinbarten Sozialplan ist den Arbeitnehmern, die in den Werkswohnungen wohnten, ein Mietrecht bis zum 31.12.1994 eingeräumt worden, soweit „die Nutzung oder der Verkauf des Werksgeländes“ dies nicht ausschloss. Für die Werkswohnungen, die sich auf dem Werksgelände befanden, ist bereits in der Aktennotiz vom 10.11.1989 zum Sozialplan der Abriss der Werksgebäude und der Verkauf des Geländes angesprochen. Den Mietern der Wohnungen, die sich nicht auf dem Werksgelände befanden, wurde ein Vorkaufsrecht eingeräumt. Zum Erwerb sollten Arbeitgeberdarlehen gewährt werden. Kam es nicht zu einem Erwerb durch den Mieter und zog dieser vor dem 31.12.1994 aus der Wohnung aus, 126

sollte die Suche nach und die Anmietung einer neuen Wohnung durch Arbeitgeberbeihilfen erleichtert werden. Eine eingeräumte 5-jährige Mietzeit gilt nach der Rechtsprechung nicht als langfristige Vermietung, die geeignet wäre, eine Veräußerungsabsicht bei sich bietender Gelegenheit zu widerlegen (BFH –Urteil vom 14.1.2004 IX R 88/80, BFH/NV 2004, 1089 m.w.N.). Auch im Kaufvertrag vom 5.1.1990 sind Risiken im Grund und Boden angesprochen, die sich nur auf Risiken bei der Verwertung beziehen können. Schließlich sind die Grundstücke auch alle nach und nach bis zum 22.6.1994 verkauft worden. Dies lässt auf einen von vornherein bestehenden Gesamtplan schließen.

5. Keine Überführung des zurückbehaltenen Vermögens in ein anderes Betriebsvermögen. 127

Eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs.3 EStG ist im Streitfall auch nicht dadurch verwirklicht worden, dass die Klägerin innerhalb des begünstigten Zeitraums ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen teils an die KG III veräußert und im übrigen die zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als Sonderbetriebsvermögen in die KG III überführt hätte. Auch in diesem Fall wären alle wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem Betrieb der Klägerin ausgeschieden, da das Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb der KG III zuzurechnen gewesen wäre (BFH-Urteil vom 25.11.1981 VIII R 32/77, BStBl II 1981, 419 m.w.N.). Zur Begründung von Sonderbetriebsvermögen ist die Übertragung des Eigentums auf die KG III nicht erforderlich, es genügt eine Nutzungsüberlassung von länger als einem Jahr (BFH-Urteil vom 2.12.1982 IV R 72/79, BStBl II 1985, 215), die auch unentgeltlich erfolgen kann (BFH-Urteil vom 1.3.1994 VIII R 35/92, BStBl II 1995, 241 m.w.N.). Auf die Frage, ob durch diese Gestaltung alle stillen Reserven aufgedeckt worden wären, käme es im Rahmen der gewerbesteuerrechtlichen Würdigung (anders als bei der Gewinnfeststellung) nicht an (BFH- Urteil vom 29.10.1987 IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374).

a.Im Streitfall hat die Klägerin die betriebsnotwendigen Grundstücke ihrer Schwestergesellschaft, der KG III, zur Nutzung überlassen. Sie hat selbst vorgetragen, dass Besitz, Nutzen und Lasten an den " Betriebsgrundstücken " ab dem 5.1.1990 auf die KG III übergegangen sind. Die fehlgeschlagene Veräußerung dieser Grundstücke kann, wenn wie im Streitfall die Besitzeinräumung (über einen Zeitraum von mehr als 2 Jahren) aufrechterhalten wird, in eine Nutzungsvereinbarung umgedeutet werden (BFH - Urteil vom 23.4.2003 IX R 57/99, BFH/NV 2003, 1311 m. w. N.). 129

Auch hinsichtlich der Werkswohnungen kommt eine Nutzungsüberlassung in Betracht, denn die KG I war mit Vereinbarung vom 10.11.1989 in die Mietverträge mit den Arbeitnehmern, die nach dem 5.1.1990 bei der KG III beschäftigt waren, eingetreten. 130

b.Die Begründung von Sonderbetriebsvermögen der KG I an der KG III scheidet jedoch aus Rechtsgründen aus. 131

Überlässt ein Gesellschafter aus seinem Betriebsvermögen Wirtschaftsgüter, z.B. ein Grundstück, seiner Personengesellschaft zur betrieblichen Nutzung, ist das Grundstück als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters bei der nutzenden Personengesellschaft zu behandeln mit der Folge, dass es steuerrechtlich aus dem bisherigen Betriebsvermögen ausscheidet und dem Betriebsvermögen der nutzenden Personengesellschaft zuzurechnen ist (§ 15 Abs. 1 Nr.2 Halbsatz 2 EStG). Im Zeitpunkt der Gestaltung durch die Klägerin galt dies auch, wenn der Gesellschafter (hier die KG I) die Grundstücke mittelbar über eine Schwesterpersonengesellschaft (hier KG II) an die nutzende Personengesellschaft (KG III) überließ (BFH-Urteil vom 25.4.1985 IV R 36/82, BStBl II 1985, 622). Diese Rechtsprechung ist jedoch durch die Entscheidungen des BFH vom 16.6.1994 (IV R 48/93, BStBl II 1996, 82) und vom 23.4.1996 (VIII R 13/95, BStBl II 1998, 325) überholt, die nunmehr zur Beurteilung 132

des Streitfalls heranzuziehen sind. Danach bleiben die zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter Betriebsvermögen der überlassenden Personengesellschaft, wenn die vermietende Gesellschaft

- einen Gewerbebetrieb unterhält 133

- gewerblich geprägt ist oder 134

- Besitzgesellschaft im Rahmen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist 135

(BFH-Urteil vom 18.8.2005 IV R 59/04, BFH/NV 2005, 2114). 136

Im Streitfall scheidet eine Behandlung der Grundstücke als Sonderbetriebsvermögen der KG I an der KG III aus, weil die Klägerin, die KG II, in den Streitjahren einen Gewerbebetrieb unterhalten hat. 137

Nach der geänderten Rechtsprechung des BFH greift die Regelung des § 15 Abs.1 Satz 1 Nr.2 EStG nicht, wenn eine Personenhandelsgesellschaft im Rahmen ihres Gewerbebetriebs an eine Schwesterpersonengesellschaft Dienstleistungen erbringt oder Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt. Diese Vorschrift bezweckt, die Personengesellschaft dem Einzelunternehmen gleichzustellen und erlaubt einen Durchgriff durch die überlassende Personengesellschaft nur, wenn die aus der Dienstleistung oder Nutzungsüberlassung erzielten Einkünfte bei der überlassenden Gesellschaft nicht als gewerbliche Einkünfte zu erfassen wären (BFH - Urteil vom. 23.4.1996, a.a.O.). Bei einer Personenhandelsgesellschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt, sind die einer Schwesterpersonengesellschaft zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter weiterhin ihrem eigenen Betriebsvermögen zuzurechnen. Die Klägerin war als ...produktionsunternehmen ursprünglich originär gewerblich tätig i. S. des § 15 Abs.1 Nr.1 EStG. Daran hat sich durch den Beginn der Abwicklung im September 1989 nichts geändert, da im Streitfall eine Betriebsaufgabe nicht festgestellt werden kann, da weder eine Betriebsveräußerung im Ganzen gegeben ist, noch eine Betriebsaufgabe im Ganzen i.S. des § 16 Abs.3 EStG vorliegt. Der dann (abgesehen von einer Betriebsaufspaltung dazu unten III), wie vorstehend dargelegt worden ist, allein in Betracht kommende Beginn einer langfristigen Abwicklung führt nicht zum Wegfall gewerblicher Einkünfte. Die Abwicklungsgesellschaft ist vielmehr weiterhin gewerblich tätig, ohne dass dazu auf die Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels zurückgegriffen werden müsste. 138

c. Soweit nach Erlassen der Finanzverwaltung die frühere Rechtsprechung, nach der Sonderbetriebsvermögen bei der nutzenden Personengesellschaft anzunehmen war, weiter gelten soll, wenn die überlassende Personengesellschaft unentgeltlich, d.h. ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig ist, ist dies den Grundsätzen der Entscheidung des BFH vom 23.4.1996 (a.a.O.) nicht zu entnehmen. Diese Voraussetzung trifft auf die Klägerin aber auch nicht zu, da die Klägerin die Mieten aus den Werkwohnungen erhalten hat und die langfristige Abwicklung ihres Betriebs Gewinne aus der Verwertung des zurückbehaltenen Betriebsvermögens erwarten ließ. Diese Erwartung war schon deshalb gerechtfertigt, weil die LBp nicht alle in den betriebsnotwendigen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven aufgelöst hatte. Der während der Prüfung eingeschaltete Gutachter hatte Verkehrswerte dieser Grundstücke in unbebauten Zustand von 21.695.790,00 DM ermittelt. Durch die LBp wurden die Grundstücke jedoch nur mit 16.011.493,00 DM angesetzt. Zusätzlich wurde eine Rückstellung für Abbruchkosten in Höhe von 5.500.000,00 DM gewinnmindernd berücksichtigt. Danach konnte die Klägerin davon ausgehen, dass diese Grundstücke bei einer Verwertung durch Verkauf erhebliche Gewinne einbringen würden. 139

d. Die Weitergeltung der früheren Rechtsprechung folgt für die Klägerin auch nicht aus der Anwendung des § 176 AO 1977. Nach dieser Bestimmung darf bei der Aufhebung oder Änderung eines Steuerbescheids nicht zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt werden, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofes des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist. Von der Anwendung kann grundsätzlich ausgegangen werden, wenn der erste Gewerbesteuermessbescheid 1990 mit der früheren Rechtsprechung übereingestimmt hätte (Klein, Kommentar zur AO, 5. Auflage § 176 Rdnr. 19). Die Klägerin hat jedoch in ihrer Steuererklärung jedenfalls die Werkswohnungen ihrem eigenen Betriebsvermögen zugeordnet und die Mieteinnahmen als eigene Einkünfte erklärt. Auch der Ausweis der sog. betriebsnotwendigen Grundstücke in der Bilanz der KG III erfolgte wegen der angenommenen Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums in der Gesamthandsbilanz. Ein Beleg für die Anwendung der Grundsätze der Entscheidung des BFH a.a.O. (BStBl II 1985, 622) ist diese Handhabung nicht. Der Beklagte ist im Erstbescheid der Steuererklärung gefolgt, so dass von einer Anwendung der früheren Rechtsprechung des BFH im geänderten Gewerbesteuermessbescheid 1990 nicht ausgegangen werden kann. Diese aufgegebene Rechtsprechung wirkt sich im Rahmen der Gewerbesteuer im übrigen nur dann günstig aus, wenn die Klägerin alle zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als Sonderbetriebsvermögen der KG I an der KG III behandelt hätte. Die Wohngrundstücke sollten jedoch nach dem Willen der Klägerin jedenfalls zu ihrem Betriebsvermögen gehören.

e. Ob die Klägerin im Billigkeitswege eine Anwendung der früheren Rechtsprechung des BFH (a.a.O., BStBl II 1985, 622) erreichen könnte, kann im Klageverfahren nicht entschieden werden, da das Billigkeitsverfahren ein gesondertes vom Festsetzungsverfahren getrenntes Verfahren darstellt, das auch ein eigenes Vorverfahren erfordert.

III. Betriebsaufspaltung 142

Auch wenn man davon ausgeht, dass die fehlgeschlagene Übertragung der betriebsnotwendigen Grundstücke auf die KG III im Streitfall durch das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung aufgefangen worden ist, ergibt sich für die Klägerin kein günstigeres Ergebnis. 143

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH übt ein sog. Besitzunternehmen, dessen Tätigkeit in der Hauptsache darin besteht, sein Vermögen an eine Betriebsgesellschaft zu verpachten, keine bloße Vermögensverwaltung aus, sondern betreibt eine gewerbliche Tätigkeit i.S. des § 2 Abs.1 GewStG i.V. mit § 15 Abs.1 Nr.1 Satz 1 EStG. Voraussetzung für die Annahme einer gewerblichen Tätigkeit ist in personeller Hinsicht eine enge personelle Verflechtung zwischen dem Besitz- und dem Betriebsunternehmen; die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen müssen einen einheitlichen Betätigungswillen haben. In sachlicher Hinsicht setzt die Annahme einer gewerblichen Betätigung voraus, dass der Betriebsgesellschaft Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens zur Nutzung überlassen werden, die für den Betrieb der Betriebsgesellschaft bei funktionaler Betrachtung eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (z.B. BFH- Beschluss vom 22.1.1988 III B 9/87, BStBl II 1988, 537). 144

1. Die Voraussetzungen der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung können im Streitfall festgestellt werden. Die KG I war selbst als Gesellschafterin zu über 99 % an der Klägerin, der KG II, und zu 100 % an der KG III beteiligt. Damit konnten die Gesellschafter der KG I in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit in beiden anderen Gesellschaften ihren Willen durchsetzen, so dass eine personelle Verflechtung gegeben ist. 145

Die personelle Verflechtung muss sich zwar auch auf das Nutzungsverhältnis beziehen. Dieses darf nicht gegen den Willen des beherrschenden Unternehmens aufgelöst werden können (BFH-Urteil vom 11.9.2003 X B 103/02, BFH/NV 2004, 180). Wie bereits dargelegt konnte die KG I die Nutzung des Grundbesitzes jedoch uneingeschränkt bestimmen. Die Rechte des Minderheitsbeirats bezogen sich nicht auf die Nutzung der Grundstücke, sondern auf den Rücktritt von der Verpflichtung zur Eigentumsübertragung aus dem Vertrag vom 5.1.1990. Der Beirat konnte den dinglichen Vollzug des Kaufvertrags vom 5.1.1990, der ein Nutzungsverhältnis beendet hätte, gerade nicht verlangen.

2. Auch die erforderliche sachliche Verflechtung kann im Streitfall bejaht werden. Der unwirksame Erwerb der betriebsnotwendigen Grundstücke kann in eine zeitlich begrenzte Nutzungsüberlassung umgedeutet werden, wenn die Vertragsparteien den Übertragungsvertrag nicht zügig rückabwickeln, sondern die Einräumung von Besitz, Nutzen und Lasten bestehen lassen. Das gilt sogar dann, wenn der ersatzlose Rückfall der Wirtschaftsgüter verlangt werden kann (BFH - Beschluss vom 22.1.1988, a.a.O.). Im Streitfall konnte der Minderheitsbeirat bis zum 31.12.1994 die "Rückübereignung" der Grundstücke fordern. 147

Die danach anzunehmende Nutzungsüberlassung hat auch eine wesentliche Grundlage für den Betrieb der KG III gebildet. Denn die KG III hat nach den eigenen Angaben der Klägerin auf den Fabrikgrundstücken noch mindestens bis zum 30.9.1990 die ...fabrikation unterhalten. Ein Fabrikgrundstück bildet auch im Rahmen der Betriebsaufspaltung regelmäßig eine wesentliche Betriebsgrundlage (BFH - Urteil vom 12.9.1991 IV R 8/90, BStBl II 1992, 347). Diese Feststellung kann auch bei einer nur vorübergehenden Nutzung getroffen werden, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter während des vorübergehenden Zeitraums für die betrieblichen Zwecke des Besitzunternehmens nicht verzichtbar waren und eine Auflösung des Nutzungsverhältnisses gegen den Willen des beherrschenden Unternehmens ausgeschlossen war (BFH- Beschluss a.a.O., BFH/NV 2004, 180). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor, denn in den 1989 geschlossenen Vereinbarungen kam bereits der Wille der KG I zum Ausdruck, den ...produktionsbetrieb C erst nach Abschluss der ...kampagne 1989 zum 30.9.1990 einzustellen. Für die Begründung einer Betriebsaufspaltung reicht es im übrigen aus, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter bei der Betriebsgesellschaft nur eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen darstellen (BFH - Urteil vom 21.5.1974 VIII R 57/70, BStBl II 1974, 613). 148

3. Soweit sich die Klägerin auf Erlasse der Finanzverwaltung beruft, nach der die neue Rechtsprechung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung nicht gelten soll, wenn die Nutzungsüberlassung unentgeltlich erfolge, werden die zitierten Erlasse nicht vollständig wiedergegeben. Diese Folgerung wollen die Erlasse nur dann ziehen, wenn das Besitzunternehmen mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht gewerblich tätig sei (BFM - Schreiben vom 28.4.1998, BStBl I 1998, 583; BMF-Schreiben vom 18.1.1996, BStBl I 1996, 86). Es ist bereits zweifelhaft, ob diese Würdigung zutreffend ist, weil für die Betriebsaufspaltung typisch ist, dass wegen der gesellschaftlichen Verbundenheit der Unternehmen auch die Gewinnerzielung durch das Betriebsunternehmen im Wege der Gewinnverteilung dem beherrschenden Unternehmen zugute kommt. Im Streitfall kann eine Gewinnerzielungsabsicht der Klägerin aber auch nicht abgesprochen werden. Denn sie hat aus der Vermietung der Werkwohnungen Mieteinnahmen erzielt, auch soweit sich die Wohnungen auf dem Fabrikgelände befunden haben. Des weiteren konnte sie erwarten aus der Veräußerung der Werkwohnungen Gewinne zu erzielen, die wegen des Bestehens der Betriebsaufspaltung ebenfalls als gewerbliche Gewinne zu betrachten waren. Der Fall eines Besitzunternehmens, das sich auf die unentgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern auf 149

rein gesellschaftlicher Basis, also mit Rücksicht auf die dann höhere Gewinnverteilung beschränkt, und der offensichtlich in den Erlassen angesprochen ist, liegt hier ersichtlich nicht vor.

4. Die Grundsätze der Betriebsaufspaltung führen zwar zu der Würdigung, dass die im September 1989 getroffenen Vereinbarungen noch nicht den Beginn der Betriebsaufgabe der Klägerin darstellen, weil es sich nur um Maßnahmen der Umstrukturierung handelt. Die Entscheidung, ob der Beginn einer Betriebsaufgabe ab September 1989 vorlag oder nur Maßnahmen der Umstrukturierung gegeben waren, kann hier jedoch offen bleiben, weil beide Möglichkeiten zum gleichen gewerbsteuerlichen Ergebnis führen. Die Klägerin hat in jedem Fall aus dem Veräußerungsgeschäft vom 5.1.1990 einen laufenden gewerbsteuerpflichtigen Gewinn erzielt und sie hat ihren Gewerbebetrieb 1990 und 1991 nicht aufgegeben. 150

a. Wird die Betriebsaufspaltung, wie im Streitfall, durch die echte Aufspaltung eines früher einheitlichen Betriebs begründet, wird der Betrieb des früheren Unternehmens durch die Aufspaltung nicht aufgegeben. Durch die Veräußerung eines Teils der Wirtschaftsgüter an die Betriebsgesellschaft entsteht ein laufender, gewerbsteuerpflichtiger Veräußerungsgewinn, den das Besitzunternehmen zwar nach dem Mitunternehmererlass vom 20.12.1977 (BStBl I 1978, 8 ; Tz 56 ff.) durch Fortführung der Buchwerte im Betriebsunternehmen vermeiden konnte, der jedoch bei einer entgeltlichen Veräußerung zu versteuern ist. Im Streitfall hat die Klägerin die an die KG III wirksam übertragenen Wirtschaftsgüter entgeltlich veräußert. Insofern verbleibt es grundsätzlich bei dem vom Beklagten angesetzten Veräußerungsgewinn aufgrund des Vertrags vom 5.1.1990. Hinsichtlich der zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter muss das Besitzunternehmen die Buchwerte zwingend fortführen, weil das Besitzunternehmen weiterhin gewerblich tätig ist und eine Rechtsgrundlage für die Auflösung stiller Reserven fehlt (z.B. BFH – Urteil vom 16.4.1991 VIII R 63/87, BStBl II 1991,832). Auch insofern verbleibt es im Ergebnis ebenfalls bei der bisherigen rechtlichen Würdigung. 151

5. Zum Gewerbebetrieb des Besitzunternehmens gehören die Werkswohnungen auch dann, wenn sie der KG III nicht zur Nutzung überlassen worden wären oder sie nicht zu den wesentlichen Betriebgrundlagen der KG III zu rechnen wären. 152

6. Eine Betriebsaufgabe der Klägerin käme erst mit der Beendigung der Betriebsaufspaltung in Betracht, nämlich mit dem Wegfall der personellen oder der sachlichen Verflechtung. Die personellen Voraussetzungen sind nicht entfallen. 153

Die sachliche Verflechtung entfällt, wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter nicht mehr von der Betriebsgesellschaft genutzt werden oder sie ihre Bedeutung als wesentliche Betriebsgrundlage verlieren (BFH – Urteil vom 5.12.1996 IV R 83/95, BStBl II 1997, 287; BFH a.a.O., BStBl II 1998, 325). Da im Rahmen der Betriebsaufspaltung die Besitzgesellschaft i. d. Regel nur deshalb gewerbliches Betriebsvermögen hat, weil sie durch die Verbundenheit mit dem Betriebsunternehmen gewerblich qualifiziert wird, kommt es mit dem Wegfall der personellen oder sachlichen Verflechtung aus Rechtsgründen zu einer Betriebsaufgabe. Das gilt nur dann nicht, wenn das Besitzunternehmen vor diesem Ereignis eine andere gewerbliche Tätigkeit begonnen hat oder den Tatbestand einer gewerblich geprägten Personengesellschaft erfüllt. 154

Im Streitfall vermag der Senat eine sachliche Entflechtung vor der Umwandlung der Klägerin in eine GmbH & Co KG am 31.12.1991 nicht festzustellen. 155

Die Aufgabe der ...produktion auf dem Fabrikgrundstück am 30.9.1990 hat noch nicht zu einer sachlichen Entflechtung geführt. So hat der BFH die Auflösung der Betriebsgesellschaft 156

durch Eröffnung des Konkursverfahrens nicht als Grund für eine Beendigung der sachlichen Verflechtung angesehen, wenn die Betriebsgesellschaft die überlassenen Grundstücke während des Konkurses weiter nutzt (BFH- Urteil vom 6.3.1997 XI R 2/96, BStBl II 1997, 460). Die Klägerin hat zwar wenig zur Klärung des Sachverhalts beigetragen. Ihre Einlassung, die KG III habe das Fabrikgrundstück nach Abschluss der ...kampagne 1989 bis zum Abriss der Gebäude, der erst im Kalenderjahr 1992 begonnen hat, als Lagerfläche genutzt, ist jedoch glaubhaft. Denn aus den Bilanzen der Klägerin per 31.12.1989 und 31.12.1990 ist zu entnehmen, dass sich auf dem Werksgelände zahlreiche der ...produktion dienende maschinelle Anlagen (Betriebsvorrichtungen) und Maschinen befanden, die mit dem Veräußerungsvertrag vom 5.1.1990 in das Eigentum der KG III übergegangen waren und deretwegen die KG III auch nach Einstellung der ...produktion im Werk C weiterhin auf die Nutzung der überlassenen Grundstücke angewiesen war.

Auch ein Grundstück, das als Lagerfläche benutzt wird, kann weiterhin eine wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn das Betriebsunternehmen aus innerbetrieblichen Gründen auf die überlassenen Grundstücke angewiesen ist und diese für die Betriebsgesellschaft nicht nur von geringer Bedeutung sind (BFH – Urteile vom 19.3.2002 VIII R 57/99, BStBl II 2002, 662; vom 16.12.1997 VIII R 32/90, BStBl II 1998, 480 und vom 24.8.1989 IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014). Das Werksgelände war auf die ...produktion der A AG, der Klägerin und nachfolgend der KG III zugeschnitten. Die KG III war auf dieses Gelände für ihr Werk C angewiesen. Daran hat sich durch die Einstellung der ...produktion nicht viel geändert, denn sie benötigte das Werksgelände nunmehr als Lagerfläche für die ihr gehörenden maschinellen Anlagen und Maschinen. Unter diesen Umständen kann dahinstehen, ob die von der KG III erworbenen fertigen Erzeugnisse, die diese mit rund ... Mio DM bewertet hat, bis zu ihrer Veräußerung ebenfalls auf den überlassenen Grundstücken lagerten. Bereits die Größe des überlassenen Grundbesitzes und die darin enthaltenen Werte belegen, dass der Grundbesitz nicht nur von geringer Bedeutung war. 157

Die Nutzung durch die KG III als Lagerfläche hat nach den unbestrittenen Angaben der Klägerin bis zum Abriss der Gebäude im Jahr 1992 gedauert. Damit ist es jedenfalls nicht in den Streitjahren zu einer Beendigung der Betriebsaufspaltung gekommen. Nach dem 31.12.1991 konnte die Klägerin ihr Betriebsvermögen als gewerblich geprägte Personengesellschaft weiterführen, so dass auch bei dieser Sachverhaltswürdigung eine Betriebsaufgabe ausscheidet. 158

Nach allem hat die Klägerin mit Vertrag vom 5.1.1990 einzelne Wirtschaftsgüter entgeltlich veräußert. Der daraus erzielte Gewinn unterliegt der Gewerbesteuer. Die Klägerin war in den Streitjahren 1990 und 1991 originär entweder als Abwicklungsunternehmen im Rahmen einer langfristigen Abwicklung oder als Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewerblich tätig. 159

B. Höhe des gewerblichen Gewinns 160

I. Höhe des Veräußerungsgewinns 161

Hinsichtlich der Höhe des im Streitjahr 1990 erzielten Gewinns aus der Veräußerung der Wirtschaftsgüter mit Vertrag vom 5.1.1990 kann dem Beklagten nicht in vollem Umfang gefolgt werden. Im Hinblick auf die fehlgeschlagene Übertragung des Eigentums an den betriebsnotwendigen Grundstücken hat der Beklagte zwar grundsätzlich zu Recht den vereinbarten und gezahlten Barpreis von ... Mio DM um den bisher angesetzten Kaufpreis für die nicht übergegangenen Grundstücke und Bauten gekürzt. Der Rückgriff auf die ursprünglich in der Bilanz der Klägerin per 31.12.1989 angesetzten Buchwerte von 162

11.684.527,00 DM führt jedoch zu einer doppelten Versteuerung der in diesen Grundstücken enthaltenen stillen Reserven, soweit diese aufgrund der Prüfung der LBp bereits aufgelöst und im Rahmen des Übernahmegewinns der Klägerin per 1.7.1989 der Besteuerung unterlegen haben. Aus der Anlage 4 zum Bericht der KonzernBp ergibt sich, dass die von der LBp ermittelten Teilwerte von 16.011.493,00 DM in die Prüferbilanz der KonzernBp per 1.7.1989 übernommen worden sind und damit in den Ansatz „Wert des übernommenen Betriebsvermögens“ (Anlage 9 zum Bp – Bericht) Eingang gefunden haben. Dadurch hat sich der Gewinn der Klägerin aus der Umwandlung erhöht (Anlage 9 Blatt 1 zum Bericht der KonzernBp).

Der von der Klägerin ermittelte Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf vom 5.1.1990 hätte nach Durchführung der LBp dahingehend berichtigt werden müssen, dass dem Veräußerungspreis die aktuellen Buchwerte der veräußerten Wirtschaftsgüter per 5.1.1990 gegenübergestellt wurden. Bei der Rückabwicklung der fehlgeschlagenen Veräußerung des Grundbesitzes muss der Kaufpreis auch um diese Werte gemindert werden, wenn es nicht zu einer doppelten Versteuerung stiller Reserven kommen soll. 163

Soweit der Prüfer in der mündlichen Verhandlung darauf hingewiesen hat, dass nicht alle Fabrikgrundstücke, die der Wertermittlung der LBp zugrunde gelegen haben, auch an die KG III veräußert werden sollten, war eine Identifizierung der von vornherein nicht verkauften Fabrikgrundstücke mangels ausreichender Angaben des Beklagten nicht möglich. Andererseits spricht die Anlage 4 zum Bp-Bericht Zeile „Fabrikgrundst. HB/StB“ für die Richtigkeit des Beklagtenvortrags. Da es sich bei den zurückbehaltenen Grundstücken um Unland und unbebaute Grundstücke handeln sollte, hat der Senat den Wert dieser Grundstücke anhand der Anlage 2 zum Bericht der LBp vom 30.4.1994 geschätzt und dabei die als Unland oder Ackerland bezeichneten Grundstücke zugrunde gelegt. Danach ist für Unland ein Wert nicht angesetzt worden. Für Ackerland ergaben sich Wertermittlungen von 728.000,00 DM und 988.883,00 DM, die von der LBp noch um eine Abzinsung von 0,738 gemindert worden sind. Der mit gerichtlichem Schreiben vom 13.1.2006 mitgeteilte Wert von 4.326.966,00 DM vermindert sich danach um 1.276.059,00 DM, so dass der vom Beklagten ermittelte Veräußerungsgewinn um 3.059.907,00 DM vor Änderung der Gewerbesteuerrückstellung herabzusetzen ist. 164

Eine weitere Minderung des Veräußerungsgewinns, wie im Schreiben vom 13.1.2006 angesprochen, kann nicht erfolgen. Der Beklagte hat weiterhin bestritten, dass mit der Barzahlung von ... Mio DM neben den Buchwerten der betriebsnotwendigen Grundstücke in diesen Wirtschaftsgütern enthaltene stille Reserven bezahlt worden sind, da allein der Wert der ...quote und die veräußerten Fertigerzeugnisse die Barzahlung gerechtfertigt hätten. Da sich die Klägerin trotz Aufforderung hierzu nach dem Erörterungstermin vom 22.3.2006 weder zu den vom Beklagten vorgelegten Belegen (Bl. 345 – 354 der Akte ...), noch zu einer Aufteilung des Barpreises aus ihrer Sicht substantiiert geäußert hat, brauchte dieser Frage nicht weiter nachgegangen werden. 165

II. Weitere Änderungen der einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge 1990 und 1991 ergeben sich nicht. 166

1. Insbesondere besteht kein Anlass, von der seitens der Klägerin gewählten Gewinnermittlung nach den §§ 4,5 EStG zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG überzugehen. Die Wahl der Gewinnermittlungsart wird durch die Einrichtung einer Buchführung ausgeübt. Nach Abgabe der Steuererklärungen ist ein Wechsel der gewählten Gewinnermittlungsart nicht mehr möglich (BFH –Urteil vom 09.11.2000 IV R 18/00, BStBl II 2001, 102 m. w. N.). Die Annahme der Klägerin, sie sei vermögensverwaltend tätig und 167

müsse deshalb zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs.3 EStG übergehen, trifft –wie dargelegt– nicht zu.

2. Eine Kürzung des Gewerbeertrags der Klägerin nach § 9 Nr.1 Satz 2 GewStG kommt nicht in Betracht. Nach dieser Bestimmung wird auf Antrag bei Grundstücksunternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz Kapitalvermögen verwalten, der Gewerbeertrag um den Teil gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Nach ständiger Rechtsprechung ist diese Vorschrift nicht auf Grundstücksunternehmen anwendbar, die eine Tätigkeit ausüben, die als solche gewerbesteuerpflichtig sind. Das ist jedoch bei der Klägerin der Fall, da diese in den Streitjahren 1990 und 1991 als Abwicklungsgesellschaft gewerbesteuerpflichtig war. Auf Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung ist die Regelung des § 9 Abs.1 Satz 2 GewStG ebenfalls nicht anwendbar (Lenski/Steinberg a.a.O., § 9 Nr. 1 GewStG Rdnr.101 mit Hinweisen auf die ständige Rechtsprechung). 168

Des weiteren ist die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung gemäß § 9 Nr.1 Satz 5 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz im Erhebungszeitraum ganz oder auch nur zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters gedient hat. Diese Voraussetzung liegt auch vor, wenn Grundstücke von einer Gesellschaft genutzt werden, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist (ständige Rechtsprechung vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1998 VIII R 77/93, BStBl II 1999, 168; Urteil vom 7.4.2005 IV R 34/03, BStBl II 2005, 576 m.w.N.). 169

Da der Grundbesitz der Klägerin mindestens teilweise mittelbar der KG I, ihrem Hauptgesellschafter, gedient hat, ist die erweiterte Kürzung nach § 9 Abs.1 Satz 2 auch nach Satz 5 dieser Bestimmung ausgeschlossen. 170

3. Aus der weiterbestehenden gewerblichen Betätigung der Klägerin folgt des weiteren, dass der Beklagte für 1991 zu Recht einen Messbetrag nach dem Gewerbekapital berücksichtigt hat. 171

III. Die Berechnung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrags 1990 und die Neuberechnung der Gewerbesteuerrückstellung für 1990 wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs.2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung – FGO -). Dabei ist von folgenden Berechnungsgrundlagen auszugehen: 172

Gewinn vor der KonzernBp	... DM	173
+ Gewerbesteuerrückstellung (GewStRü) bisher	... DM	
+ eventuelle Vorauszahlungen		
./.. Änderungen lt. KonzernBp ohne GewStRü	... DM	
./.. Buchwerte der Grundstücke per 4.1.1990	... DM	
./.. Kürzungen nach § 9 Abs.1 Nr.1 Satz 1 GewStG	... DM	
./.. Freibetrag	... DM	

Der Messbetrag nach dem Gewerbekapital bleibt unverändert.	174
Die GewStRü ist nach der 9/10 Methode zu berechnen. Der Aufteilungsmaßstab für die Betriebsstätten C und D bleibt unverändert.	175
C. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs.1 Satz 1 FGO.	176
D. Gründe i.S. des § 115 FGO für eine Zulassung der Revision sind nicht ersichtlich.	177
E. Eine Aussetzung des Verfahrens wegen Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Gewerbesteuer nach § 74 FGO kommt nicht in Betracht (vgl. BFH-Beschluss vom 15.3.2005 IV B 91/04, BStBl II 2005, 647). Die Klägerin hat dies auch nicht beantragt.	178
