
Datum: 18.10.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1261/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:1018.10K1261.04.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob in der Veräußerung der Beteiligung der Klägerin an einer belgischen Kapitalgesellschaft die steuerlich begünstigte Veräußerung eines Teilbetriebs zu sehen ist.

2

Der 1913 geborene, zwischenzeitlich verstorbene Kommanditist der Klägerin, Herr S (S-sen.) hielt in seinem Sonderbetriebsvermögen bei der S-KG eine Beteiligung von 6.000 Aktien an der "C - N. V." (C). Die C ist eine Aktiengesellschaft belgischen Rechts deren Kapital (... Mio. BFr) in 30.000 Aktien ohne Nennwert aufgeteilt war. Weitere Aktionäre waren die Tochter des Klägers, Frau M mit 3.001 Aktien und der Sohn des Klägers, Herr S jun. (S-jun.) als Hauptaktionär mit 20.999 Aktien. S-jun. war neben seinem Vater auch weiterer Kommanditist der S-KG mit einer Kapitalbeteiligung von 55%; Komplementärin war die T-GmbH ohne Kapitalbeteiligung. Alleiniger Geschäftsführer der T-GmbH war S-jun. Frau M war an der S-KG danach nur über eine ihr und ihrem Bruder bereits im Jahre 1969 eingeräumte Unterbeteiligung an der Beteiligung des S-sen. in Höhe von jeweils 5% beteiligt.

3

Gegenstand der S-KG war die Herstellung und der Vertrieb von chemischen Erzeugnissen aller Art zur Verwendung für Das für den Betrieb notwendige Grundstück mietete die S-KG von der Firma "S-sen.-Immobilien" an. Zwischen der S-KG als Lizenzgeber und der C als Lizenznehmer bestand zunächst ein Lizenzvertrag. Durch Vereinbarung vom 20. Oktober 1985 wurde anstelle einer Verlängerung der Lizenzvereinbarung von C ein Forschungsbeitrag in Höhe von zunächst 60.000 DM jährlich, später 70.000 DM jährlich an

4

die S-KG vergütet. Diese kauft auf eigene Rechnung einen Teil des Rohstoff- und Chemikalienbedarfs der C ein und gibt diese gegen einen Bearbeitungszuschlag von 6% an die C weiter. Im Gegenzug bezieht die S-KG den Hauptteil ihres Wareneinsatzes von der C zu Konditionen, die C lt. den Angaben in ihrem Jahresabschluss auch mit anderen Abnehmern vereinbart hat. Die Produktion von chemischen Erzeugnissen für ... in der Stadt B (BRD) hatte damit nur noch untergeordnete Bedeutung, weil die von der S-KG vertriebenen Produkte im Wesentlichen von der C in Belgien hergestellt wurden.

In den Sonderbilanzen der Kommanditisten und in der Sonderbilanz der am Kommanditanteil von S-sen. unterbeteiligten Frau M zum 31. Dezember 1994 standen die Beteiligungen an der C und an der S-GmbH wie folgt zu Buche: 5

S-GmbH C 6

S-jun. 13.750 DM 1.559.920 DM (20.999 Aktien) 7

S-sen. 11.250 DM 259.920 DM (6.000 Aktien) 8

Frau M ---- 130.003 DM (3.001 Aktien) 9

Für S-sen. wurde eine weitere Sonderbilanz für die der S-KG überlassenen Immobilien geführt, die Grundstücke im Wert von über 2 Mio. DM auswies. 10

Im Jahre 1995 sollte der Generationenwechsel im Unternehmensverbund vorbereitet werden. Ziel der Umstrukturierung war es, den operativen Geschäftsbereich in die Hand des Sohnes S-jun. zu geben, während der Immobilienbereich an die Tochter Frau M gegeben werden sollte. Zu diesem Zweck wurde die Klägerin des vorliegenden Streitverfahrens mit Vertrag vom 22. Dezember 1995 von S-sen., seiner Tochter Frau M und S-jun. ebenfalls in der Rechtsform einer GmbH und Co. KG gegründet. Frau M trat dabei nicht nur für sich selbst, sondern auch als zur Alleinvertretung berechnigte Geschäftsführerin der am gleichen Tag neugegründeten Komplementärin der Klägerin auf, der M-GmbH, die die Komplementärin der zu gründenden Klägerin werden sollte. Kommanditisten der Klägerin sollten Frau M und S-sen. werden. 11

Zur Vorbereitung der Gründung der Klägerin übertrug S-sen. zunächst 3.000 Aktien an der C aus seinem Sonderbetriebsvermögen in das Betriebsvermögen der S-KG. Anschließend übertrug S-sen. zur Erbringung seines Kommandit-Kapitals einerseits seine Firma "S-sen.-Immobilien" mit allen Grundstücken und andererseits seine verbliebenen 3.000 Aktien im Wege der Einbringung auf die Klägerin. Frau M brachte im Gegenzug ihre eigenen 3.001 Aktien zur Erbringung ihres Kommanditist-Kapitals in die Klägerin ein. Danach wurde die Klägerin mit Gesellschaftsvertrag vom gleichen Tag mit der M-GmbH (Komplementärin) ohne Kapitalbeteiligung sowie S-sen. (Kommanditist) mit einem Kapitalanteil von 5/6 und Frau M (Kommanditistin) mit einem Kapitalanteil von 1/6 am Gesellschaftskapital (300.000 DM) gegründet. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin war nach § 2 des Gesellschaftsvertrags der An- und Verkauf sowie die Verwaltung von Immobilien, die Übernahme von Hausverwaltungen einschließlich sonstiger Dienstleistungen im Zusammenhang mit Immobilien und außerdem der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen. Als Stichtag für die Übertragung der jeweils einzubringenden Vermögenswerte wurde im Gesellschaftsvertrag der 30. Dezember 1995 genannt. Nach den Feststellungen der Großbetriebsprüfung (Prüfungsbericht vom 8. Februar 1999) haben die Beteiligten dies taggenau umgesetzt. 12

Im Anschluss an den Gründungsvorgang übertrug S-sen. seine Kommanditanteile an der neugegründeten Klägerin im Wege der vorweggenommen Erbfolge schenkweise auf Frau M, wobei er sich allerdings ein Nießbrauchsrecht an den Gewinnanteilen der übertragenen 5/6-Beteiligung in Höhe von 60% vorbehält. Zum Abschluss der Umstrukturierung hat S-sen. nach den Feststellungen der Großbetriebsprüfung zum 31. Dezember 1995 seine Anteile an der T-GmbH auf seinen Sohn S-jun. übertragen. Auch die Unterbeteiligungen der Kinder am Kommanditeil des S-sen. an der S-KG wurden umgewandelt bzw. endeten. Außerdem übertrug S-sen. seine 42,5%-Beteiligung an der S-KG (ebenfalls unter Nießbrauchsvorbehalt) auf S-jun.

Die im Anschluss an den Umstrukturierungsvorgang der Klägerin zuzurechnende Beteiligung an der C von insgesamt 6.001 Aktien waren in der Bilanz der Klägerin mit dem ursprünglichen Buchwert von 259.963 DM erfasst (1/2 x 259.920 DM und 130.003 DM). Die Klägerin trägt dazu vor, die Finanzverwaltung habe die Einbringung zu Buchwerten in das Vermögen der Klägerin im BP-Bericht vom 8. Februar 1999 letztlich anerkannt. Mit Vertrag vom 29. Dezember 1998 veräußerte die Klägerin diese Beteiligung für 1,1 Mio. DM an die inzwischen vom Sohn des Klägers beherrschte "S-KG". Den sich so ergebenden Veräußerungsgewinn in Höhe von 840.037 DM erklärte die Klägerin in der Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Feststellung des Gewinns für das Streitjahr 1998 als steuerbegünstigten Veräußerungsgewinn. 14

Nachdem der Beklagte dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung zunächst gefolgt war, erließ er am 27. Februar 2003 auf der Grundlage von § 164 Abs. 2 AO 1977 den vorliegend streitgegenständlichen Änderungsbescheid. Darin behandelte der Beklagte den Gewinn aus dem Verkauf der Beteiligung nicht mehr als steuerbegünstigt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. 15

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2004 aus: Ein Teilbetrieb liege schon deshalb nicht vor, weil die Beteiligung nicht das gesamte Nennkapital umfasse. Eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die nicht das gesamte Nennkapital umfasse, sei ihrer Struktur nach kein selbständig lebensfähiger Teil eines Gesamtbetriebs. 16

Die Klägerin macht geltend, der Gegenstand des Unternehmens sei nach dem Gesellschaftsvertrag in zwei verschiedene, unabhängige Bereiche aufgeteilt, nämlich die Verwaltung von Immobilien einerseits und die Verwaltung von Beteiligungen andererseits. Die Verwaltung von Beteiligungen habe sich seit der Gründung ausschließlich auf die Verwaltung der Beteiligung der C erstreckt. Mit der Veräußerung der Beteiligung an der C sei auch der Teilbetrieb "Erwerb und Verwaltung von Beteiligungen" veräußert worden. Zwar bestimme § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, dass als Teilbetrieb auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gelte; daraus könne jedoch nicht geschlossen werden, dass ein Teilbetrieb nicht vorliegen könne, wenn die Beteiligung nicht das gesamte Nennkapital umfasse. 17

Die Klägerin beantragt, den Feststellungsbescheid vom 27. Februar 2003 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 6. Februar 2004 dahin zu ändern, dass der laufende Gewinn aus Gewerbebetrieb von 964.716 DM auf 124.679 DM reduziert und ein begünstigter Veräußerungsgewinn in Höhe von 840.037 DM festgestellt wird. 18

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 19

Er ist der Ansicht, auch die 100%-Beteiligung an einem Unternehmen sei kein Teilbetrieb, sie sei einem Teilbetrieb lediglich kraft Gesetzes gleichgestellt. Darüber hinaus fehle es im Streitfall an der notwendigen organisatorischen Verselbstständigung des behaupteten Teilbetriebs in der Buchführung und in der Betriebsorganisation der Klägerin.

Entscheidungsgründe

21

Die Klage ist unbegründet. Zu Recht hat der Beklagte die Veräußerung eines Teilbetriebs verneint und den durch die Veräußerung der Beteiligung erzielten Gewinn als laufenden, nicht nach §§ 16, 34 EStG begünstigten Gewinn aus Gewerbebetrieb behandelt.

22

1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teilbetriebs erzielt werden (§ 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Der Veräußerungsgewinn wird, soweit er nicht steuerfrei bleibt, mit den ermäßigten Sätzen des § 34 Abs. 1 EStG besteuert (§ 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

23

2. Unter einem begünstigten Teilbetrieb in diesem Sinne ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der als solcher für sich allein lebensfähig ist. Es muss eine Untereinheit des Gesamtbetriebs, d.h. ein selbständiger Zweigbetrieb im Rahmen eines Gesamtunternehmens vorliegen. Das Merkmal der Selbständigkeit erfordert dabei, dass die der Betriebseinheit gewidmeten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Betätigung dienen, die sich im Rahmen des Gesamtunternehmens von der übrigen gewerblichen Tätigkeit deutlich abhebt. Ob ein Betriebsteil die danach für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit besitzt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse beim Veräußerer zu entscheiden. Bei dieser Gesamtwürdigung sind die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Abgrenzungsmerkmale zu beachten, beispielsweise die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, ein eigener Wirkungskreis, eine gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung, eigenes Anlagevermögen, ungleichartige betriebliche Tätigkeit, eigener Kundenstamm und eine Gestaltung der internen Organisation, die dem Betriebsteil die notwendige Eigenständigkeit ermöglicht (BFH-Urteil vom 16. November 2005 X R 17/03, BFH/NV 2006, 532, vom

24

15. März 1984 IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl II 1984, 486). Um einen Teilbetrieb bilden zu können, müssen die veräußerten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer Betätigung dienen, die sich im Rahmen des Gesamtunternehmens von der übrigen gewerblichen Tätigkeit des Veräußerers deutlich abhebt, ohne dass allerdings sämtliche der o. a. Merkmale erfüllt sein müssen, denen ohnehin je nach Betriebsart ein unterschiedliches Gewicht zukommt. Denn die Teilbetriebseigenschaft setzt nur eine gewisse Selbständigkeit voraus. Eine völlig selbständige Organisation würde z. B. schon einen eigenständigen Gesamtbetrieb kennzeichnen (grundlegend BFH-Urteil vom 13. Februar 1996 VIII R 39/92, BFHE 180, 278, BStBl II 1996, 409; ferner dass BFH-Urteil vom 15. März 1984 IV R 189/81, BFHE 140, 563, BStBl II 1984, 486 für die Veräußerung eines Verlag-Fachgebiets an einen anderen Verlag, sowie das zur Veröffentlichung bestimmte BFH-Urteil vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFH/NV 2007, 1985).

25

3. Diese Kriterien hat der Beklagte im Streitfall beachtet und die erforderliche Selbständigkeit des Bereichs "Verwaltung von Beteiligungen" zu Recht verneint.

26

a) Die höchstrichterliche Rechtsprechung hatte die Teilbetriebseigenschaft einer Beteiligung im Umfang von weniger als 100% bisher nur für den Fall der Veräußerung der Beteiligung aus dem Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers zu entscheiden. Für diesen Fall

27

hat die Rechtsprechung die Annahme eines Teilbetriebs abgelehnt und einen laufenden Gewinn angenommen (BFH-Beschluss vom 28. September 2005 VIII B 234/04, BFH/NV 2006, 519). Für dieses Ergebnis spricht schon die Erwägung, dass die Zugehörigkeit einer Beteiligung zum Sonderbetriebsvermögen deren dienende Eingliederung in den Gesamtbetrieb indiziert, sodass die erforderliche Verselbstständigung eines etwaigen Teilbetriebs "Verwaltung von Beteiligungen" ausgeschlossen erscheint.

b) Gleichwohl hält der erkennende Senat die Annahme eines Teilbetriebs "Verwaltung von Beteiligungen" auch bei einer Beteiligung im Umfang von weniger als 100% für nicht ausgeschlossen, wenn die Beteiligung im Umfang von weniger als 100% nicht zum Sonderbetriebsvermögen gehört, es sich um die einzige Beteiligung des Unternehmens handelt und diese zudem im Sinne der Teilbetriebs-Rechtsprechung gesondert verwaltet wird. Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Wortlaut des § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG, der bestimmt, dass als Teilbetrieb auch die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt. Denn daraus ergibt sich entgegen der Auffassung des Beklagten nicht eindeutig, dass die Annahme eines Teilbetriebs ausgeschlossen ist, wenn die Beteiligung nicht das gesamte Nennkapital umfasst. Die Vorschrift schreibt lediglich für den Fall einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung zwingend die Teilbetriebseigenschaft vor (zu den systematischen und wirtschaftlichen Gründen für die Gleichstellung von Teilbetrieb und hundertprozentiger Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft: BT-Drucks. IV/3189, S. 6 zum StÄndG 1965 vom 14. Mai 1965, BStBl I 1965, 217). Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass Veräußerungsgewinne nach § 17 EStG ab Geltung des Halbeinkünfteverfahrens nicht mehr zu den außerordentlichen Einkünften gehören (vgl. § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 1, Abs. 4 a und Abs. 47 Sätze 2 und 3 EStG für Veranlagungszeiträume ab 2001; BFH-Beschluss vom 1. September 2004 VIII B 64/04, BFH/NV 2004, 1650). Denn diese Neuregelung lässt die Teilbetriebsproblematik unberührt.

c) Im Streitfall kann die Entscheidung dieser Frage jedoch letztlich offen bleiben. In jedem Fall wäre für die Annahme eines Teilbetriebs die notwendige Verselbstständigung des behaupteten Betriebsteils in der Buchführung und in der Betriebsorganisation der Klägerin erforderlich gewesen. Eine solche kommt entgegen der Ansicht der Klägerin nicht bereits dadurch zum Ausdruck, dass nach § 2 des Gesellschaftsvertrages "außerdem der Erwerb und die Verwaltung von Beteiligungen" Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist. Die Einsetzung von gesondertem Personal für die Verwaltung der ehemals im Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers S-sen. gehaltenen Beteiligung ist ebenso wenig dargelegt wie das Vorhandensein einer dem Beteiligungsbereich zuzuordnenden, gesonderten internen Verwaltungsorganisation, die diesem Aspekt der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin die zur Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Eigenständigkeit hätte vermitteln können. All dies zeigt, dass die Beteiligung an der C auch nach der Umstrukturierung eher dienend im Unternehmensverbund eingegliedert als organisatorisch verselbstständigt war, sodass es sich bei dem behaupteten Teilbetrieb letztlich um nicht mehr als ein gedankliches Gebilde handelte.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.