
Datum: 12.03.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 399/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0312.10K399.06.00

Tenor:

Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom 05.09.2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.01.2006 sowie der Änderungsbescheid vom 03.12.2008 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

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

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2003.

2

Der Kläger betrieb bis zum Jahr 1999 ein Einzelunternehmen. Dieses (Anlagevermögen nebst Firmenwert) verpachtete er im Wege der Betriebsaufspaltung mit Vertrag vom 20.12.1999 und mit Wirkung auf den 01.01.2000 an die im selben Jahr von ihm gegründete W-GmbH (GmbH). Zu diesem Zeitpunkt hielt er 52 % der Anteile der GmbH. Die übrigen Geschäftsanteile i.H.v. jeweils 24 % hielten seine beiden Söhne S und E. Mit Vertrag vom 26.08.2003 und mit Wirkung auf den 01.01.2003 übertrug er seine gesamten Geschäftsanteile an der GmbH im Wege der Schenkung auf seinen Sohn S. Dieser wurde ab 31.08.2003 auch Geschäftsführer der GmbH. Die Verpachtung des Einzelunternehmens an

3

die GmbH wurde –nun nicht mehr im Wege der Betriebsaufspaltung – fortgesetzt. Eine Betriebsaufgabe wurde gegenüber dem Beklagten nicht erklärt.

In seiner Steuererklärung 2003 hatte der Kläger für die aus seinem Einzelunternehmen entnommenen GmbH-Anteile einen Entnahmegewinn i.H.v. 53.041 Euro angesetzt, den er mittels des Stuttgarter Verfahrens errechnet hatte.

Für die Jahre 2001 bis 2003 führte der Beklagte eine Betriebsprüfung beim Kläger durch und ermittelte im Rahmen dieser Prüfung einen Übertragungsgewinn i.H.v. 577.988 Euro, den er auch der Gewerbesteuer im Bescheid vom 05.09.2005 unterwarf.

Dagegen erhob der Kläger erfolglos Einspruch und schließlich die hier vorliegende Klage.

Im Laufe des Klageverfahrens erließ der Beklagte unter dem Datum des 03.12.2008 einen Änderungsbescheid, der gemäß § 68 S.1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens wurde.

Zur Begründung seiner Klage trägt der Kläger vor,

er sei nicht freiwillig aus der GmbH ausgeschieden. Vielmehr habe ihn sein Sohn S, der faktisch schon die Geschäfte geführt habe und das Know-How gehabt habe, mit der "Drohung" ansonsten zur Konkurrenz zu gehen oder eine eigene Firma zu gründen dazu gebracht, die Anteile zu übertragen. Er sei quasi gezwungen worden, die Geschäftsanteile abzugeben. Seine Situation habe der eines "lästigen Gesellschafters" entsprochen. Schon deswegen sei der erzielbare Preis für seine Anteile nicht sehr hoch gewesen. Er habe sich daher auf den Ansatz des anteiligen Vermögenswertes beschränkt. Dies korrespondiere auch mit dem Ansatz laut § 12 Ziff. 1 Bstb. a) des Gesellschaftsvertrags vom 14.12.1999, nach dem die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters sich vordergründig nach den Regeln des Stuttgarter Verfahrens ermitteln solle.

Im Übrigen sei jedoch dieser Entnahmegewinn überhaupt nicht gewerbesteuerpflichtig. Er stelle keinen Gewerbeertrag im Sinne des § 7 GewStG dar. Die Betriebsaufspaltung habe mit Übertragung der Anteile auf den Sohn geendet, da die notwendige sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen weggefallen sei. Dies führe ertragssteuerlich zu einer "Zwangsbetriebsaufgabe" mit den Konsequenzen aus § 16 EStG. Durch die Ausübung des Verpächterwahlrechts könne die Konsequenz der Aufdeckung der stillen Reserven jedoch vermieden werden.

Dies dürfe gewerbesteuerlich nicht zum Nachteil des Klägers sein. Hätte der Kläger statt der Weiterverpachtung die Betriebsaufgabe gewählt, so hätte er einen Aufgabegewinn zu versteuern gehabt, der jedoch mangels werbender Tätigkeit nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre. Dies könne schon aus Gleichbehandlungsgründen nicht anders sein, wenn eine Betriebsverpachtung gewählt werde. Dies gelte auch insbesondere, da der Gewinn aus der Verpachtung des Betriebs im Ganzen ebenfalls mangels werbender Tätigkeit nicht gewerbesteuerpflichtig sei.

Dabei sei es völlig unmaßgeblich, ob und wann der Kläger eine Betriebsaufgabe erklärt habe.

Zudem fehle auch der sachliche Zusammenhang des Entnahmegewinns zur Betriebsaufspaltung. Vielmehr führe die Entnahme der Anteile gerade zum Ende der Betriebsaufspaltung. Die werbende Tätigkeit des Besitzunternehmens ende. Zwar erziele der Kläger einkommensteuerlich weiter Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Für diese bestehe aber keine Gewerbesteuerpflicht.

Sollte aber dennoch dem Grunde nach eine Gewerbesteuerpflicht angenommen werden, so sei die vom Beklagten angewandte Methode zur Ermittlung des Werts der Anteile nicht zutreffend. So habe der Beklagte z.B. zur Ermittlung dieses Wertes die tatsächlichen Erträge des Jahres 2003 einbezogen. Dies sei schon deswegen nicht korrekt, weil die vom Beklagten gewählte Ermittlungsmethode allein auf die in der Vergangenheit erzielten Erträge abstelle. Zum Zeitpunkt der Übertragung auf den 01.01.2003 seien aber die Erträge des Jahres 2003 noch gar nicht angefallen. Nach seiner, des Klägers, Auffassung sei einer Unternehmensbewertung zur Ermittlung des Teilwerts zudem allein der Substanzwert zugrunde zu legen. Mindestens aber müssten beide Aspekte (Ertragswert und Substanzwert) in gleicher Weise zur Ermittlung des Unternehmenswerts herangezogen werden. Ein gedachter Erwerber wäre schon wegen des von dem Sohn des Klägers forcierten Umstrukturierungsprozesses, der mit zahlreichen Unwägbarkeiten behaftet gewesen sei, nicht bereit gewesen bei der Bewertung der Anteile einzig auf die Ertragsaussichten der GmbH abzustellen.

Der Kläger beantragt,

den Gewerbesteuermessbescheid für 2003 vom 05.09.2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 05.01.2006 in Gestalt des Änderungsbescheid vom 03.12.2008 dahingehend abzuändern, dass der Gewinn aus der Entnahme der Beteiligung an der W-GmbH nicht,

hilfsweise nur in Höhe eines Werts von höchstens 53.041 Euro als Gewerbeertrag berücksichtigt wird.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Beim Kläger liege aufgrund des vom Kläger ausgeübten Verpächterwahlrechts keine Betriebsaufgabe vor. Die Entnahme der GmbH-Anteile, die eine juristische Sekunde vor der Übertragung stattgefunden haben müsse, habe die Betriebsaufspaltung beendet. Da der Kläger jedoch die gewerbliche Verpachtung fortführe, sei der so entstandene Entnahmegewinn auch gewerbesteuerpflichtig.

Auch die Berechnung sei korrekt. Das Unternehmen erziele seine Erträge überwiegend mit angemieteten Wirtschaftsgütern und Gebäuden. Die dafür gezahlten Mieten minderten jedoch den Ertrag. Zudem handle es sich um einen be- und verarbeitenden Betrieb (Lohnveredelung). Dies alles wären für einen gedachten Erwerber Gründe, sich für den Wert der GmbH-Anteile an den Ertragsaussichten der GmbH zu orientieren. Dabei müssten, da die Übertragung der Anteile erst Ende August 2003 stattgefunden habe, auch die Ertragsaussichten des Jahres 2003 mit in die Beurteilung einbezogen werden.

Insbesondere sei die gewerbliche Betätigung durch die Fortführung der Betriebsverpachtung nicht –wie bei einer Betriebsaufgabe oder einer –veräußerung – endgültig aufgegeben worden, sondern werde weiter betrieben. Schon deswegen könne der Entnahmegewinn nicht dem Veräußerungs- oder Aufgabegewinn gleichgesetzt werden.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist zulässig und begründet.

25

Der Kläger ist durch die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2003 schon dem Grunde nach in seinen Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht die Übertragung der GmbH-Anteile als gewerbesteuerpflichtigen Vorgang angesehen.

1. Durch den Wegfall der Betriebsaufspaltung lag für das Streitjahr kein gewerbesteuerpflichtiger Gewinn mehr vor, der den Freibetrag des § 11 Abs. 1 GewStG übersteigt. Weder die Übertragung der Anteile, d.h. die Aufgabe der gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeit, noch die Erzielung gewerblicher Einkünfte aus Betriebsverpachtung begründen eine Gewerbesteuerpflicht. 26

a. Mit der Übertragung der GmbH-Anteile endete die gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit. Die eine Betriebsaufspaltung begründenden Merkmale der sachlichen Verflechtung und der personellen Beherrschung haben im Streitfall bis zur Übertragung der Anteile auf den 01.01.2003 –zwischen den Beteiligten unstreitig– vorgelegen. Durch diese Betriebsaufspaltung erzielte der Kläger bis zur Übertragung der GmbH-Anteile auf seinen Sohn unstreitig gewerbesteuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1, 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. Die Übertragung der GmbH –Anteile beendete diese Betriebsaufspaltung, da die personelle Verflechtung zwischen Betriebs- und Besitzunternehmen durch die Übertragung endete (Sarrazin in Lenski/ Steinberg, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz § 2 Anmerkungen 1290, 1292). 27

Im Gegensatz zur Einkommensteuer bedarf es für gewerbesteuerliche Zwecke auch keiner ausdrücklichen Erklärung der Betriebsaufgabe. Entfallen die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, bewirkt dies zwar einkommensteuerrechtlich nicht zwangsläufig eine Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Satz 1 EStG. Dem Besitzunternehmer kann in einem solchen Fall das Verpächterwahlrecht zustehen (BFH-Urteil vom 15. März 2005 X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Sofern und solange die Voraussetzungen des Verpächterwahlrechts erfüllt werden, liegt einkommensteuerlich eine Betriebsaufgabe nur vor, wenn sie gegenüber dem Finanzamt erklärt wird oder sich bereits bei der Verpachtung aus den tatsächlichen Umständen eindeutig der Aufgabewille ergibt (BFH-Beschluss vom 15. Juni 2005 X B 180/03, BFH/NV 2005, 1843). 28

Anders stellt sich dies jedoch gewerbesteuerlich dar. Für Zwecke der Gewerbesteuer gibt es kein "Verpächterwahlrecht". Der gewerbesteuerliche Betrieb endet mit Beendigung der verbenden Tätigkeit. Eine Betriebsverpachtung i.S.d. Einkommensteuerrechts ist keine verbende Tätigkeit in diesem Sinne. 29

Für Gewerbesteuerzwecke endet der Betrieb mit dem Ende der Betriebsaufspaltung und dem Beginn der Betriebsverpachtung. Die einkommensteuerrechtlichen Folgen des Verpächterwahlrechts färben nicht auf die Gewerbesteuer ab. Eine ausdrückliche Aufgabenerklärung ist für Gewerbesteuerzwecke nicht erforderlich; eine Fortführung des Gewerbebetriebs ist gewerbesteuerlich nicht möglich. 30

b. Auch die gewerbliche Betriebsverpachtung ist nicht gewerbesteuerpflichtig. 31

Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 2 Abs. 1 Satz 2 des GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jedes stehende, im Inland betriebene gewerbliche Unternehmen im Sinne des EStG. Ein solches gewerbliches Unternehmen stellt auch das Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung dar (A 11 Abs. 3 S. 10 GewStR 1999). Wird aber ein Gewerbebetrieb (hier das frühere Besitzunternehmen) im Ganzen verpachtet, so kann der Verpächter erklären, ob er den Vorgang als Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 EStG behandeln und damit die Gegenstände seines Betriebs in sein Privatvermögen überführen oder ob und wie 32

lange er das Betriebsvermögen während der Verpachtung fortführen will. Solange der Verpächter keine Erklärung im vorstehenden Sinne abgibt, bleiben die verpachteten Gegenstände sein Betriebsvermögen. Gleichwohl erlischt mit der Verpachtung des Gewerbebetriebs im ganzen die Gewerbesteuerpflicht des Verpächters (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124).

2. Den Gründen, die der Beklagte anführt, um dennoch den von ihm aus der Übertragung der Anteile festgestellten Gewinn der Gewerbesteuer zu unterwerfen, kann der erkennende Senat nicht folgen. 33

a. Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 GewStG liegen nicht vor. Die Verpachtung eines Betriebes oder eines Teilbetriebes unter Ausübung des einkommensteuerlichen Verpächterwahlrechts ist keine "Betriebsunterbrechung" i.S. des § 2 Abs. 4 GewStG. Zwar wird die Verpachtung eines Gewerbebetriebs, sofern nicht die Betriebsaufgabe erklärt wird, einkommensteuerlich als Betriebsunterbrechung im weiteren Sinn bezeichnet (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 1995 IV R 39/94, BFHE 179, 75, BStBl II 1996, 276). Sie hat jedoch zur Folge, dass die Gewerbesteuer entfällt (A 11 Abs. 3, 19 Abs. 1 Satz 12 GewStR 1999). Insofern steht die Betriebsverpachtung gewerbesteuerlich der Betriebsbeendigung gleich. Den einkommensteuerlich relevanten Umstand, dass der verpachtete (Teil-)Betrieb eines Tages möglicherweise wieder selbst bewirtschaftet wird, lässt das Gewerbesteuerrecht außer Betracht (Glanegger/Güroff, Kommentar zum Gewerbesteuergesetz 6. Auflage 2006, § 2 Rdnr. 217 m.w.N.). Zwar kann nach § 2 Abs. 4 GewStG trotz einer Unterbrechung der gewerblichen Tätigkeit die Gewerbesteuerpflicht fortbestehen (vgl. A 19 Abs. 1 Satz 3 - 5 GewStR 1999). Die Voraussetzungen einer solchen gewerbesteuerlichen Betriebsunterbrechung ("Betriebsunterbrechung im engeren Sinn" § 2 Abs. 4 GewStG) sind jedoch deutlich enger als die einkommensteuerlichen Möglichkeit des Verpächterwahlrechts. 34

Die Voraussetzungen des § 2 Abs. 4 GewStG liegen nur vor, wenn die vorübergehende Unterbrechung "durch die Art des Betriebes veranlasst ist". § 2 Abs. 4 GewStG erfasst nur deutlich kürzere Zeiträume. Musterbeispiel ist dafür der Saisonbetrieb. Im Rahmen einer Betriebsaufspaltung kann eine solche Betriebsunterbrechung nach Auffassung des erkennenden Senats nur dann vorliegen, wenn die (persönliche oder sachliche) Verflechtung betriebs- oder personenbedingt zeitweise eingestellt und anschließend wieder aufgenommen würde. Das könnte der Fall sein, wenn es sich bei dem gewerblichen Tätigkeitsbereich um einen Saisonbetrieb handelte, der üblicherweise während einer bestimmten Jahreszeit geschlossen wird (BFH-Urteil vom 13. Dezember 1963 V 77/61 U, BFHE 78, 231, BStBl III 1964, 90; A 19 Abs. 1 Satz 4 GewStR 1999) oder wenn nicht beeinflussbare Ereignisse den vorübergehenden Stillstand des gewerblichen Tätigkeitsbereichs erfordern (vgl. hierzu Wendt, Finanz-Rundschau 1998, 264, 278, m.w.N.). Ähnliches könnte für die Verlegung des gewerblichen Tätigkeitsbereichs gelten (Glanegger/Güroff, a.a.O., § 2 Rdnr. 217). Weitere Beispiele, z.B. Tod eines Anteilseigners, Auseinanderfallen von Anteilseignerschaft und Eigentum durch Fristen (Notar, Grundbuch). Von einer durch die Art des Betriebs bedingten Unterbrechung des gewerblichen Tätigkeitsbereichs kann im Streitfall jedoch nicht gesprochen werden, wenn durch die Übertragung der Anteile am Betriebsunternehmen die persönliche Verflechtung vollständig gelöst wird, ohne dass eine Fortführung überhaupt konkret angedacht ist. Einem solchen Vorgang liegt nicht die Art des Betriebs zugrunde. Dies gilt umso mehr, als der Kläger vorträgt, dass er "quasi" als lästiger Gesellschafter ausgeschieden ist, um die Generationennachfolge zu gewährleisten. Dies stellt keine Unterbrechung im engeren (gewerbesteuerlichen) Sinne dar. 35

Dies ist auch nicht deswegen anders zu beurteilen, weil der Kläger für einkommensteuerliche Zwecke weiter von einer gewerblichen Verpachtung ausgeht. Hier bleibt gerade offen, ob der Gewerbebetrieb vom Kläger fortgesetzt wird oder ob er diesen –irgendwann– vollständig aufgeben möchte. Den einkommensteuerlich relevanten Umstand, dass der verpachtete Betrieb eines Tages möglicherweise wieder selbst bewirtschaftet wird, lässt das Gewerbesteuerrecht gerade ausser Betracht (Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rdnr. 217).

- b. Der Übertragungsgewinn stellt auch keinen Gewinn aus betriebsgewöhnlichen Geschäftsvorfällen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhen, dar. Diese unterliegen im Regelfall der Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil vom 9. September 1993 IV R 30/92, BFHE 172, 344, BStBl II 1994, 105, m. w. N.). Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern ist insoweit noch im Rahmen des laufenden Betriebs erfolgt, wenn auch ggf. gleichzeitig mit der Betriebsaufgabe (vgl. BFH-Urteil vom 18. August 1992 VIII R 22/91, BFH/NV 1993, 225). Die Veräußerung gehört dann nicht zum Aufgabe-, sondern zum "laufenden" Gewinn, wenn die Veräußerung wie im bisherigen laufenden Betrieb an den bisherigen Kundenkreis erfolgt und insoweit die bisherige normale Geschäftstätigkeit fortgesetzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 1970 IV 350/64, BFHE 99, 479, BStBl II 1970, 719; Urteil des FG Hamburg vom 29.10.2008 1 K192/08, Juris). Diese Voraussetzungen liegen hier jedoch eindeutig nicht vor. Die Übertragung der GmbH-Anteile auf den Sohn stellen kein laufendes Geschäft dar, sondern beendet die bis dahin vorliegende Betriebsaufspaltung. 37
- c. Auch die Argumentation des Beklagten, der Kläger müsse die Anteile eine juristische Sekunde vor der Übertragung entnommen haben führt nicht zu einer anderen Auffassung des erkennenden Senats. Selbst wenn dies angenommen werden sollte, steht dieser Vorgang in einem so engen Zusammenhang mit der Aufgabe der gewerbesteuerpflichtigen Tätigkeit (Ende der Betriebsaufspaltung), dass er Teil des einheitlichen Vorgangs "Einstellung der verbenden Tätigkeit des Unternehmens" ist (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 07.09.2005 VIII R 99/03, BFH/NV 2006, 608). 38
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 39
4. Die Revision wird zugelassen, da es sich um eine Frage von grundsätzlicher Bedeutung handelt (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 40
5. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 41