
Datum: 11.05.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 14. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 14 K 4139/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0511.14K4139.07.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, X B 111/11

Tenor:
Die Klage wird abgewiesen.

Die Kläger tragen die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand	1
Streitig ist, ob die Übertragung eines 50%-tigen Anteils an der Autohaus A GmbH (nachfolgend GmbH) vom Kläger auf dessen Sohn zu einer Entnahme des Geschäftsanteils geführt hat.	2
Der Kläger war zunächst alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Diese betreibt ihr Geschäft auf einem angemieteten Grundstückskomplex, der im Eigentum des Klägers (B-Straße ...: Ausstellungshalle = Verkaufsräume der GmbH) bzw. des Sohnes (C-Straße: Kfz-Werkstatt = Servicebereich der GmbH) steht.	3
Beide in D belegenen Grundstücke standen zunächst im Eigentum des Klägers. Dieser hatte die Grundstücke ab dem Jahr 1986 an die GmbH vermietet. Wegen des Mietvertrages wird auf Blatt 113 f. der Gerichtsakte Bezug genommen. Der Wert des Grund und Bodens wurde damals von den Beteiligten übereinstimmend auf 45 DM/qm veranschlagt.	4
Im Dezember 1994 hatte der Kläger die hintere Grundstücksfläche, die keine Straßenanbindung hat, an seinen Sohn veräußert. Dieser hatte am 26.01.1995 einen eigenen	5

Mietvertrag mit der GmbH geschlossen. Im Gegenzug wurde der Mietzins für das Grundstück des Klägers reduziert. Wegen der Änderungsklausel wird auf Blatt 117 der Gerichtsakte und wegen des Mietvertrages der GmbH mit dem Sohn wird auf Blatt 119 f. der Gerichtsakte Bezug genommen.	
Die Grundbuchverhältnisse im Jahr 2001 werden durch den Grundbuchauszug vom 11.01.2001 wiedergegeben (Blatt 228 ff. der Gerichtsakte). Die im Eigentum des Klägers stehende Grundstücksfläche betrug danach 2.782 qm. Nach dem Bericht des Gutachterausschusses für Grundstückswerte betrug der Wert für erschlossene Gewerbegrundstücke in D zum Stichtag 31.12.2001 70 bis 80 EUR je qm. Insoweit wird auf Blatt 324 bis 327 der Gerichtsakte Bezug genommen.	6
Mit notarieller Urkunde vom 07.05.2001 (UR-Nr. a des Notars E) übertrug der Kläger einen 50%-tigen Anteil an der GmbH im Nennwert von 50.000 DM unentgeltlich im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf seinen Sohn. Der Sohn wurde zum weiteren Geschäftsführer der GmbH bestellt. Weiterhin wurde der Gesellschafterbeschluss gefasst, dass der zwischen der GmbH und dem Kläger bestehende Mietvertrag seitens der Gesellschaft nur durch einstimmigen Beschluss aller vorhandenen Gesellschafter gekündigt oder sonst beendet werden dürfe. Die notarielle Urkunde befindet sich als Heftung bei den Akten des Beklagten.	7
Mit notarieller Urkunde vom selben Tag (UR-Nr. b des Notars E) wurden das Stammkapital und die Geschäftsanteile an der Gesellschaft auf Euro umgestellt Das Stammkapital wurde von 51.129,19 EUR (= 100.000 DM) auf 52.000 EUR erhöht. Die beiden Geschäftsanteile in den Nennbeträgen von jeweils 25.564,59 EUR (= 50.000 DM) wurden auf jeweils 26.000 EUR erhöht.	8
Weiterhin liegt ein privatschriftlicher Gesellschaftsvertrag vom selben Tag über die Gründung einer GbR zwischen dem Kläger und seinem Sohn vor. In dem Gesellschaftsvertrag heißt es:	9
<i>Die Herren A1 und A2 ... schließen nachstehenden Gesellschaftsvertrag.</i>	10
<i>Durch notariellen Vertrag von heute hat Herr A1 seinem Sohn A2 im Wege der Schenkung 50% seines Anteils am Stammkapital der Autohaus A GmbH übertragen. Dies vorausgeschickt ist Gegenstand der Gesellschaft</i>	11
<i>a) das Halten der Beteiligung an der Autohaus A GmbH und</i>	12
<i>b) Verpachtung des Grundbesitzes in D, der zum Betrieb des Autohauses nötig ist (Betriebsaufspaltung)</i>	13
<i>Die Dauer der Gesellschaft ist unbefristet. Neben ihrem jeweils 50%-tigen Anteil an der GmbH bringen die Gesellschafter folgenden Grundbesitz in die Gesellschaft ein:</i>	14
<i>a) A1 den gewerblichen Anteil am Gebäude B-Straße ...</i>	15
<i>b) A2 das Werkstattgebäude sowie den dazugehörigen Grundbesitz mit der Bezeichnung D, C-Straße.</i>	16
<i>Die Gesellschaft besteht nur im Innenverhältnis und tritt nicht nach außen auf. Gesellschafterbeschlüsse, die die Geschäftsführung des Autohauses berühren, sind nur mit beiderseitiger Zustimmung zu fassen. Die mit der GmbH abgeschlossenen Pachtverträge zwischen A1 und A2 einerseits und dem Autohaus A GmbH andererseits bleiben unverändert</i>	17

bestehen. Änderungen dürfen nur mit beiderseitigem Einverständnis herbeigeführt werden.

Die Gewinn- und Verlustverteilung erfolgt in der Weise, dass Ausschüttungen aus der GmbH nach dem Kapitalanteil (50/50) verteilt werden, während der Überschuss aus der Pacht jedem Gesellschafter durch direkte Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zugewiesen wird. 18

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf den Gesellschaftsvertrag (Blatt 4 der Gerichtsakte) Bezug genommen. Eine Übertragung der GmbH-Anteile in das Gesamthandsvermögen der GbR ist nicht erfolgt. 19

Nachdem der Beklagte die Auffassung vertreten hatte, dass die Übertragung des 50%-tigen Geschäftsanteils zu einer Beendigung der Betriebsaufspaltung zwischen der GmbH als Betriebsunternehmen und dem im Eigentum des Klägers stehenden an die GmbH vermieteten Grundstück als Besitzunternehmen geführt hatte und der übertragene Geschäftsanteil in das Privatvermögen übergegangen war, wurde mit notarieller Urkunde vom 12.11.2001 (UR-Nr. c des Notars E) ein Anteil im Nennbetrag von 1.000 EUR auf den Kläger zurückübertragen. Damit verfügte der Kläger wieder über die Anteils- und Stimmrechtsmehrheit. 20

In der am 07.01.2003 beim Beklagten eingegangenen Einkommensteuererklärung 2001 erklärte der Kläger Einkünfte in Höhe von 38.856 DM aus dem an die GmbH vermieteten Grundstück als Gewinn aus Gewerbebetrieb. 21

Am 07. bzw. 27.05.2003 ergingen gegen den Kläger für das Streitjahr 2001 Einkommensteuer- und Gewerbesteuermessbetragsbescheide. Dabei wurde zunächst eine Entnahme von 48,08% der Anteile (nominal 25.000 EUR: neues Stammkapital 51.129,19 EUR x 100) zugrunde gelegt. Weiterhin wurde davon ausgegangen, dass im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vorgelegen hätten mit der Folge, dass die im Betriebsgrundstück - und die in dem beim Kläger verbliebenen Geschäftsanteil - vorhandenen stillen Reserven nicht aufgedeckt wurden. 22

Gegen die Bescheide legte der Kläger Einspruch ein. Mit Einspruchsentscheidung vom 09.10.2007 setzte der Beklagte Einkommensteuer und Gewerbesteuermessbetrag 2001 nach entsprechendem Verböserungshinweis herauf, da er der Auffassung war, dass 50% der Anteile entnommen worden seien. Die Entnahme wurde nach dem gemeinen Wert des GmbH-Anteils bemessen, den der Beklagte mit 515.768 DM ermittelt hatte. Der Entnahmegewinn wurde wie folgt ermittelt: 23

gemeiner Wert des Anteils	515.768 DM	24
50%	257.884 DM	
Anschaffungskosten	./.. 50.000 DM	
Entnahmegewinn	207.884 DM	

Der Entnahmegewinn wurde nach den Grundsätzen des Halbeinkünfteverfahrens zu 50%, d. h. in Höhe von 103.942 DM der Besteuerung unterworfen. Zusammen mit dem laufenden Gewinn aus dem an die GmbH vermieteten Grundstück ergaben sich Einkünfte aus 25

Gewerbebetrieb von insgesamt 142.798 DM.

Die Kläger haben am 05.11.2007 Klage erhoben. Der Kläger macht im Wesentlichen geltend: 26

Der Beklagte übersehe, dass die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung auch nach der 27
Anteilsübertragung erfüllt seien, nämlich mit der GmbH als Betriebsunternehmen und dem an
die GmbH vermieteten Grundbesitz des Klägers und des Sohnes als Besitzunternehmen in
GbR. Die Voraussetzungen einer sachlichen Verflechtung seien unstreitig erfüllt. Der an die
GmbH vermietete Grundbesitz erfülle jeweils die Voraussetzungen einer wesentlichen
Betriebsgrundlage. Des Weiteren seien auch die Voraussetzungen einer persönlichen
Verflechtung erfüllt. Beide Unternehmen würden von derselben Personengruppe beherrscht.
In Bezug auf die GmbH dürfte dies unzweifelhaft sein. Gleiches gelte aber auch in Bezug auf
das Besitzunternehmen bestehend aus den an die GmbH vermieteten Grundstücken beider
Gesellschafter. Würden - wie hier - mehrere Grundstücke durch verschiedene Personen an
die von denselben Personen beherrschte Betriebsgesellschaft vermietet, könne nichts
anderes gelten als in dem Fall, dass ein oder mehrere Grundstücke von einer
Personengruppe in Bruchteilseigentum an eine von ihnen beherrschte Betriebsgesellschaft
überlassen werden. Nach gefestigter Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) führe
dies zur konkludenten Begründung einer GbR, wenn über die reine Nutzungsüberlassung
hinaus - wie hier - gemeinschaftliche wirtschaftliche Interessen in Gestalt einer
Einflussnahme auf die Betriebsgesellschaft verfolgt würden (z. B. BFH-Urteile vom
18.08.2005 IV R 59/04, Bundessteuerblatt - BStBl - II 2005, 830; vom 29.08.2001 VIII R
34/00, BFH/NV 2002, 185; vom 31.05.2001 IV R 53/00, BFH/NV 2001, 1547). Nichts anderes
könne für die hier vorliegende Konstellation mehrerer die Betriebsgesellschaft
beherrschender Eigentümer mehrerer Grundstücke gelten, die bei der Betriebsgesellschaft
jeweils die Voraussetzungen einer wesentlichen Betriebsgrundlage erfüllen. Im Streitfall
komme hinzu, dass die die Betriebsgesellschaft beherrschenden Eigentümer der das
Besitzunternehmen ausfüllenden Grundstücke ihren auf eine einheitliche geschäftliche
Betätigung - sowohl im Betriebsunternehmen als auch im Besitzunternehmen - zielenden
rechtsgeschäftlichen Willen überdies im Gesellschaftsvertrag vom 07.05.2001 zum Ausdruck
gebracht hätten. Der insoweit - gleich in mehrfacher Hinsicht feststellbar - begründeten GbR
sei nach der BFH-Rechtsprechung auch ertragsteuerlich die Bedeutung einer
Mitunternehmerschaft beizumessen.

Im Ergebnis seien die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung im Zeitablauf 28
ununterbrochen erfüllt gewesen. Zwischen der zunächst auf Seiten des Klägers und der ab
07.05.2001 unter personeller Einbeziehung des Sohnes bestehenden Betriebsaufspaltung
bestehe keine zeitliche Lücke, innerhalb der es zu einer Überführung des auf den Sohn
übertragenen GmbH-Geschäftsanteils habe kommen können. Die im Gesellschaftsvertrag
zum Ausdruck gebrachte Vertragsreihenfolge erweise sich bei näherer Betrachtung der
Zusammenhänge lediglich als eine sachlich ungenaue Beschreibung des zugrunde liegenden
Regelungszusammenhangs und sei im Ergebnis nicht ausschlaggebend für die
ertragsteuerliche Beurteilung der Zusammenhänge. Entscheidend sei hierbei Folgendes:
Selbst wenn man vorrangig auf den Gesellschaftsvertrag abstelle, dürfe die Auslegung sich
nicht auf den Wortlaut beschränken. Entscheidend sei das von den Vertragsparteien
wirtschaftlich Gewollte. Der Regelungsinhalt des Gesellschaftsvertrages ziele darauf ab, ab
dem 07.05.2001 auf der Grundlage einer GbR einen einheitlichen Betätigungswillen in Bezug
auf den Geschäftsbetrieb der GmbH einerseits und in Bezug auf die an diese vermieteten
wesentlichen Betriebsgrundlagen andererseits zu entfalten. Wenn die Vertragsparteien
hierüber am 07.05.2001 einig gewesen seien, wäre es lebensfremd und würde den
wirtschaftlichen Gegebenheiten in keiner Weise gerecht, aus der Formulierung im Vertrag

ableiten zu wollen, dieses Einvernehmen habe frühestens gelten sollen, nachdem der Kläger den 50%-tigen Anteil auf den Sohn übertragen habe, nicht aber bereits in der logischen Sekunde davor, nämlich bei Übertragung des Anteils. Der Gesellschaftsvertrag lasse auf nichts anderes schließen, als dass die Vertragsbeteiligten die bis dahin allein vom Kläger unterhaltene Betriebsaufspaltung nach Übertragung des Anteils gemeinschaftlich hätten fortsetzen wollen, auch wenn dies im Gesellschaftsvertrag unpräzise zum Ausdruck gebracht worden sei. Für diese Wertung spreche auch die bereits zitierte BFH-Rechtsprechung, wonach dem Gesellschaftsvertrag ohnehin nicht mehr als ein klarstellender, nicht aber fakultativer Charakter beizumessen sei. Gehe man mit dem BFH davon aus, dass bereits die planmäßige Herbeiführung einer Doppelkonstruktion regelmäßig mit dem konkludenten Abschluss eines Gesellschaftsvertrages auf der sachlichen Eigentümerebene verbunden sei, sei dem Gesellschaftsvertrag ohnehin keine für die Beurteilung entscheidende Bedeutung beizumessen. Hiernach sei die Übertragung des Geschäftsanteils vom Kläger auf dessen Sohn, die auf die Herstellung der personellen Verflechtung unter Beteiligung des Sohnes gezielt habe, auf der sachlichen Ebene, auf der der Sohn mit seinem als wesentliche Betriebsgrundlage an die GmbH vermieteten Grundstücks entsprechend beteiligt gewesen sei, mit dem konkludenten Abschluss eines Gesellschaftsvertrages am 07.05.2001 verbunden gewesen. Hieran habe der ggf. erst nachträglich formulierte Vertrag nichts geändert. Selbst wenn diese privatschriftliche Vereinbarung überhaupt nicht niedergelegt worden wäre, würde dies an der ertragsteuerlichen Behandlung nichts ändern. Von daher sei auch nicht von Bedeutung, ob der Gesellschaftsvertrag vor oder nach der Anteilsübertragung geschlossen worden sei. Der Gesellschaftsvertrag enthalte ohnehin nicht mehr als eine Klarstellung dessen, was die Vertragsbeteiligten schon vorher als ihren rechtsgeschäftlichen Gestaltungswillen zum Ausdruck gebracht hätten.

Hiernach sei, ungeachtet der Formulierung im Gesellschaftsvertrag, von folgender Gestaltungsschrittfolge auszugehen: Ausgangslage sei die Betriebsaufspaltung des Klägers mit einer 100%-tigen Beteiligung an der GmbH und des vom Kläger und dessen Sohn an die GmbH vermieteten Grundbesitzes gewesen. Die Übertragung des 50%-tigen Geschäftsanteils auf den Sohn sei mit dem konkludenten Abschluss eines Gesellschaftsvertrages unter den Eigentümern des Besitzunternehmens verbunden gewesen und zwar mit Blick auf die fortan beabsichtigte Unterstützung der gemeinsamen gewerblichen Tätigkeit des je hälftig gehaltenen Besitzunternehmens. Der Übertragung des Geschäftsanteils vorausgegangen sei die Herstellung des Einvernehmens zwischen Kläger und Sohn, die geschäftlichen Interessen fortan auf der Grundlage der Doppelkonstruktion einer Betriebsaufspaltung unter Einbeziehung des Sohnes fortsetzen zu wollen. Auf diesem Einvernehmen habe die Übertragung des Geschäftsanteils aufgebaut. Der Abschluss des Gesellschaftsvertrages sei als vorrangiger Gestaltungsschritt zu werten, dem sich unmittelbar nachfolgend die Anteilsübertragung angeschlossen habe. Im Ergebnis habe dies dann die Betriebsaufspaltung mit der GmbH als Betriebsunternehmen und der Grundbesitz-GbR als Besitzunternehmen ergeben, beide beherrscht durch den Kläger und dessen Sohn. Dieses Ergebnis erfahre durch den Rückerwerb eines geringen Teilanteils von 1.000 EUR keine Änderung. Die Tatsache, dass Kläger und Sohn die Betriebsgesellschaft und auch das Besitzunternehmen beherrschen, sei unberührt geblieben.

29

Zwar gebe die Kontinuität der Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Betriebsaufspaltung keine Antwort auf die Frage, ob die Übertragung des Geschäftsanteils auf den Sohn mit einer ertragsteuerlichen Entnahme und Gewinnrealisierung verbunden gewesen sei oder ob die Übertragung zu Buchwerten vollzogen worden sei. Infolge der der Anteilsübertragung zugrunde liegenden Einigung zwischen Kläger und Sohn, die zukünftig gemeinsam betriebene gewerbliche Tätigkeit mit Hilfe ihrer beider Vermietungstätigkeit zu fördern, hätten

30

beide diese im Bereich des Besitzunternehmens ausgeübte Tätigkeit über eine reine Vermietungs- und Vermögensverwaltungstätigkeit hinausgehoben und der GbR damit den Charakter einer Mitunternehmerschaft verschafft. Bei dieser Mitunternehmerschaft, auf die sich der Kläger und sein Sohn in einem ersten Schritt verständigt hätten, hätten die 100%-tige Beteiligung an der GmbH sowie der an die GmbH vermietete Grundbesitz des Klägers und des Sohnes Sonderbetriebsvermögen des jeweiligen Eigentümers gebildet. Die Übertragung der 100%-tigen Beteiligung des Klägers aus dem persönlichen Betriebsvermögen (Besitzeinzelunternehmen) in das Sonderbetriebsvermögen der neuen Mitunternehmerschaft sei nach § 6 Abs. 5 Satz 2 Einkommensteuergesetz in der Fassung für das Streitjahr 2001 (EStG) zum Buchwert erfolgt. Der an die GmbH vermietete Grundbesitz des Sohnes, der bis dahin zum ertragsteuerlichen Privatvermögen des Sohnes gerechnet habe, sei zum Teilwert in das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft eingelegt worden. Die zeitlich unmittelbar nachfolgende Übertragung des 50%-tigen Geschäftsanteils auf den Sohn beinhalte hiernach die Übertragung eines Wirtschaftsguts aus dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers in das Sonderbetriebsvermögen des Sohnes. Dieser Übertragungsvorgang sei nach § 6 Abs. 5 Satz 3 letzte Alt. EStG ebenfalls zum Buchwert vollzogen worden.

Der Beklagte stelle vorrangig auf die verfahrens- und materiell-rechtlich fehlerhafte Handhabung durch den Kläger und dessen Sohn in den Jahren nach der notariellen Vereinbarung vom 07.05.2001 ab. Zugleich schließe der Beklagte hieraus auf Art und Qualität des geschäftlichen Betätigungswillens des Klägers und dessen Sohnes in der Zeit ab 0.05.2001. Der Beklagte mache damit eine steuerrechtlich fehlerhafte Handhabung bzw. den aus einer entsprechend fehlerhaften Handhabung abgeleiteten Erklärungsgehalt zum Gradmesser für die Frage, welche Schlussfolgerungen aus dem mit Notarvertrag vom 07.05.2001 gestalteten Sachverhalt zu treffen seien. Der Beklagte stelle damit die Dinge auf den Kopf. Zugleich blieben die dargestellten Rechtsgrundsätze bzw. -erkenntnisse aus den zitierten Entscheidungen des BFH unberücksichtigt. 31

Die Kläger haben zunächst auch gegen die Wertermittlung des GmbH-Anteils Einwendungen erhoben. Wegen Einzelheiten wird auf Blatt 199 bis 201 und Blatt 217, 218 der Gerichtsakte verwiesen. In der mündlichen Verhandlung am 11.05.2011 ist unstreitig geworden, dass der Wert jedenfalls nicht den vom Beklagten angesetzten Wert unterschreitet. Auf das Protokoll über die mündliche Verhandlung wird Bezug genommen. 32

Der Kläger beantragt, 33

den Einkommensteuerbescheid 2001 vom 07.05.2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.10.2007 abzuändern, ohne Berücksichtigung eines Entnahmegewinns in Bezug auf den auf den Sohn übertragenen 50%-tigen Geschäftsanteil an der Autohaus A GmbH, 34

hilfsweise, 35

die Revision zuzulassen. 36

Der Beklagte beantragt, 37

die Klage abzuweisen. 38

Der Beklagte macht geltend, die Grundstücke würden seit den 90er Jahren an die GmbH vermietet. Die Einkünfte seien in den jeweiligen Einkommensteuererklärungen erklärt worden. Feststellungserklärungen seien nicht abgegeben worden. Dies spreche eindeutig gegen 39

einen einheitlichen Betätigungswillen. Für das Streitjahr 2001 sei wiederum keine Feststellungserklärung abgegeben worden. Der GbR-Vertrag sei erst mit der Einkommensteuererklärung 2001 eingereicht worden. Aus dem Anteilsübertragungsvertrag vom 07.05.2001 ergäben sich keine Hinweise darauf, dass der Anteil in eine GbR habe eingebracht werden sollen. In dem Vertrag werde geregelt, dass der Mietvertrag über das Grundstück des Klägers von den Gesellschaftern der GmbH nur einstimmig gekündigt werden könne. Eine entsprechende Regelung für den Mietvertrag über das Grundstück des Sohnes fehle. Auch in dem Vertrag vom 12.11.2001 fehlten Hinweise auf die Existenz einer GbR, obwohl die Existenz einer GbR die Rückübertragung überflüssig gemacht hätte. Selbst wenn die GbR am 07.05.2001 gegründet worden sein sollte, wäre sie nach dem chronologischen Ablauf erst nach der Übertragung des Geschäftsanteils entstanden und hätte die Beendigung der Betriebsaufspaltung nicht verhindert. Diese zeitliche Reihenfolge ergebe sich auch unmissverständlich aus dem Gesellschaftsvertrag. Daneben entfalte der Gesellschaftsvertrag keine steuerrechtliche Wirkung. Die Gesellschafter seien nicht als Mitunternehmer anzusehen. Ein Unternehmerrisiko liege für den Kläger und seinen Sohn nur insoweit vor, als jeder allein und auf eigene Rechnung eine Vermietungstätigkeit ausübe. Daneben mangle es an einer Beteiligung am Vermögen. Denn bei der Veräußerung der Anteile hätte jeder seine stillen Reserven zu versteuern. Außerdem sei der Kläger bürgerlich-rechtlicher Eigentümer des an die GmbH vermieteten Grundstücks geblieben; es fehle somit an der Beherrschungsidentität. Den Schlussfolgerungen des Klägers aus der BFH-Rechtsprechung zur Bruchteilsgemeinschaft könne schon deswegen nicht gefolgt werden, weil im Streitfall keine GbR vorliege. Dass der Gesellschaftsvertrag vor der Anteilsübertragung zustande gekommen sei, stelle eine Umkehrung der Tatsachen dar. Der Sachverhalt und die Beweisanzeichen sprächen eindeutig gegen dieses Vorbringen. Der Beklagte hat sich auch zur Ermittlung des Wertes des GmbH-Anteils geäußert. Insoweit wird auf Blatt 260 ff. der Gerichtsakte Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

40

Die Klage ist unbegründet.

41

Der Beklagte ist dem Grunde nach zu Recht davon ausgegangen, dass die in dem auf den Sohn übergegangenen 50%-tigen GmbH-Anteil enthaltenen stillen Reserven aufzulösen waren.

42

I. Mit der Übertragung des 50%-tigen Geschäftsanteils auf den Sohn ist es bei dem vom Kläger an die GmbH vermieteten Grundstück als Besitzunternehmen zu einer Betriebsaufgabe im Sinne des § 16 Abs. 3 EStG gekommen.

43

Zwischen dem Kläger und der GmbH bestand ursprünglich eine Betriebsaufspaltung. Eine Betriebsaufspaltung liegt nach ständiger Rechtsprechung (z. B. BFH-Urteil vom 24.02.2000 IV R 62/98, BStBl II 2000, 417) vor, wenn wesentliche, zur Erreichung des Betriebszwecks erforderliche Wirtschaftsgüter an einen Gewerbebetrieb vermietet werden (sog. sachliche Verflechtung) und wenn die hinter dem Vermieter (= Besitzunternehmen) und dem Mieter (= Betriebsunternehmen) stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben (sog. personelle Verflechtung). Diese Voraussetzungen lagen im Streitfall vor. Der Kläger und die GmbH waren sachlich und personell verflochten. Der Kläger hatte der GmbH eine der wesentlichen Betriebsgrundlagen, das Betriebsgrundstück mit aufstehender Ausstellungshalle, vermietet (siehe dazu BFH-Urteile vom 24.08.1989 IV R 135/86, BStBl II 1989, 1014; vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl II 2008, 220). Die personelle Verflechtung war gegeben, weil der Kläger Alleingesellschafter der GmbH war. Am Vorliegen einer Betriebsaufspaltung, insbesondere einer sachlichen Verflechtung, hat auch keiner der

44

Beteiligten Zweifel geäußert.

Mit der Übertragung des 50%-tigen Geschäftsanteils auf den Sohn am 07.05.2001 war die Betriebsaufspaltung beendet, da die personelle Verflechtung entfallen war. Der Kläger war mit einem Anteil von nur noch 50% in der Betriebs-GmbH nicht mehr beherrschend tätig. Eine Zusammenrechnung der Anteile des Klägers und seines Sohnes im Sinne einer geschlossenen Personengruppe kommt bei Eltern und volljährigen Kindern oder sonstigen Angehörigen grundsätzlich nicht in Betracht (z. B. BFH-Urteil vom 26.07.1984 IV R 11/81, BStBl II 1984, 714). 45

Die Beendigung der Betriebsaufspaltung ist als Aufgabe des Gewerbebetriebs des Besitzunternehmens (§ 16 Abs. 3 EStG) zu beurteilen mit der Folge, dass sämtliche zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter - d. h. auch der beim Kläger verbliebene 50%-tige Geschäftsanteil und das Betriebsgrundstück - notwendiges Privatvermögen des Klägers geworden sind, und der Kläger danach Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielte (z. B. BFH-Urteil vom 25.08.1993 XI R 6/93, BStBl II 1994, 23). Die Wirtschaftsgüter waren nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG mit ihrem gemeinen Wert anzusetzen. Dieser grundsätzlich stichtagsbezogene Wert (z. B. BFH-Urteil vom 01.04.1998 X R 150/95, BStBl II 1998, 569) war auf den 07.05.2001 zu ermitteln. 46

Entgegen der Annahme des Beklagten konnte eine Fortdauer des Betriebs des Besitzunternehmens auch nicht nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen zur Betriebsverpachtung angenommen werden. Hiernach hat der Verpächter, wenn ein ganzer Betrieb oder seine wesentlichen Grundlagen an einen fremden Dritten verpachtet werden, ein Wahlrecht, ob er die Verpachtung als Betriebsaufgabe oder lediglich als Betriebsunterbrechung behandeln will. Erklärt er die Betriebsaufgabe nicht, bezieht er weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb; das Betriebsvermögen ist sowohl bei Begründung als auch bei Beendigung der Betriebsverpachtung mit seinen Buchwerten fortzuführen (z. B. BFH-Urteil vom 14.12.1993 VIII R 13/93, BStBl II 1994, 922). Im Streitfall lagen die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung nicht vor. Denn die im Eigentum des Klägers stehende Ausstellungshalle war nicht die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH. Die Kfz-Werkstatt, die im Eigentum des Sohnes steht, war ebenfalls wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH (siehe dazu BFH-Urteile vom 11.10.2007 X R 39/04, BStBl II 2008, 220; vom 15.12.1988 IV R 36/84, BStBl II 1989, 363). 47

II. An diesem Ergebnis änderte sich nichts, wenn der Kläger und sein Sohn - wie behauptet - vor der Anteilsübertragung am 07.05.2001 - ausdrücklich oder konkludent - eine GbR gegründet hätten mit dem Zweck, die zukünftig gemeinsam über die GmbH betriebene gewerbliche Tätigkeit mit Hilfe ihrer beider Vermietungstätigkeiten zu fördern. 48

Soweit der Kläger geltend macht, der im Betriebsvermögen seines Besitzunternehmens gehaltene GmbH-Anteil und das Grundstück seien noch vor der Anteilsübertragung auf den Sohn - und zwar nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zu Buchwerten - in sein Sonderbetriebsvermögen bei dieser GbR übergegangen, kann ihm schon deshalb nicht beigelegt werden, weil die GbR weder - was unstreitig ist - einen eigenen originären Gewerbebetrieb geführt noch im Wege einer Betriebsaufspaltung wesentliche Betriebsgrundlagen (Grundstücke) an die GmbH vermietet hat und deswegen kein Betriebsvermögen und damit auch kein Sonderbetriebsvermögen bestanden hätte. 49

Denn Rechtsbeziehungen zwischen einer GbR und der GmbH haben nicht bestanden. Die GbR war nicht zur Nutzung der Grundstücke und damit auch nicht zur Nutzungsüberlassung an die GmbH berechtigt. Eine Vereinbarung darüber, dass ihr die Grundstücke vom Kläger 50

und seinem Sohn überlassen wurden, sowie ein neuer Mietvertrag der GbR mit der GmbH liegen nicht vor. Ebenso wenig liegt eine Vereinbarung über einen Eintritt der GbR in die vom Kläger und seinem Sohn geschlossenen Mietverträge vor. Die ursprünglichen Mietverträge bestanden vielmehr fort und wurden auch durch die Anteilsübertragung auf den Sohn nicht unterbrochen. Als Vermieter gegenüber der GmbH trat daher keine GbR auf, was auch konkludent hätte geschehen können, Vermieter waren weiterhin der Kläger und sein Sohn jeweils allein. Dass die Grundstücke nicht von einer GbR, sondern weiterhin vom Kläger und seinem Sohn vermietet wurden, entsprach auch dem Willen der Beteiligten. So ist im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich geregelt, dass die mit der GmbH abgeschlossenen Pachtverträge zwischen dem Kläger und seinem Sohn einerseits und der GmbH andererseits bestehen bleiben sollten. Die Regelung, dass Änderungen nur mit beiderseitigem Einverständnis herbeigeführt werden können, ändert nichts daran, dass es sich um individuelle Vermietungen des Klägers und seines Sohnes handelt. Davon abgesehen wäre nach dem aus den Akten des Beklagten ersichtlichen Geschehensablauf die tatsächliche Durchführung der Vermietung durch eine GbR fragwürdig. So hat der Kläger in der Einkommensteuererklärung 2001 gewerbliche Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks erklärt. Eine Feststellungserklärung für die GbR wurde nicht abgegeben. Der Kläger und sein Sohn waren sich offenbar selbst nicht bewusst, die Grundstücke im Rahmen einer GbR zu vermieten.

Nicht durchzugreifen vermag der Hinweis des Klägers auf das Urteil des VIII. Senats des BFH vom 29.08.2001 (in BFH/NV 2002, 185). Im Urteilsfall waren Vermieter die Miteigentümer einer Bruchteilsgemeinschaft, die das Grundstück erworben haben, um es einer von ihnen beherrschten Betriebsgesellschaft als wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung zu überlassen. In diesem Fall hatte nach Auffassung des BFH eine zumindest konkludent vereinbarte GbR vorgelegen. Die Miteigentumsanteile am Grundstück sind in einem solchen Fall Sonderbetriebsvermögen der Bruchteilseigentümer bei dieser (Besitz-) GbR. Der IV. Senat des BFH hat sich dieser Auffassung in seinem Urteil vom 18.08.2005 (in BStBl II 2005, 830) jedenfalls für den Fall angeschlossen, dass die Miteigentümer das Grundstück an die Betriebsgesellschaft gegen Entgelt vermieten. Die vorgenannten BFH-Urteile beziehen sich jedoch erkennbar auf Sachverhalte, bei denen Einkünfte aus der gemeinschaftlichen Nutzung eines Gegenstands erzielt werden. Diese Voraussetzung ist im Streitfall nicht erfüllt. Die an die GmbH vermieteten Grundstücke standen jeweils im Alleineigentum des Klägers bzw. seines Sohnes. Als Vermieterin gegenüber der GmbH trat keine Miteigentümerschaft auf, Vermieter waren jeweils der Kläger und sein Sohn allein.

51

Der Streitfall ist auch wirtschaftlich nicht mit einer Bruchteilsgemeinschaft vergleichbar, deren Miteigentümer das gemeinschaftliche Grundstück einer Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen. Es mag sein, dass die Nutzungsüberlassung seitens des Klägers und seines Sohnes von den Interessen der GmbH bestimmt ist. Dafür spricht, dass die Grundstücke für den Betrieb der GmbH von wesentlicher Bedeutung sind. Dies führt aber nicht dazu, dass den einzelnen Mietverträgen des Klägers und des Sohnes wirtschaftlich keine Bedeutung mehr zukommt.

52

Die Situation stellt sich auch nicht wegen der fehlenden eigenen Straßenanbindung des Grundstücks des Sohnes so dar, als handele es sich um eine Bruchteilsgemeinschaft. Entscheidend ist, dass die Einkünfte aus der Vermietung der Grundstücke vom jeweiligen Eigentümer erzielt wurden. Im Übrigen kann eine Straßenanbindung durch eine Grunddienstbarkeit gesichert werden.

53

54

- Damit ist es auch nicht nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG zu einer unentgeltlichen Übertragung des Geschäftsanteils auf den Sohn gekommen. Zwar ist unter den in der Vorschrift genannten Voraussetzungen eine Buchwertverknüpfung möglich. Die Vorschrift setzt indes die unentgeltliche Übertragung eines Wirtschaftsguts zwischen den jeweiligen Sonderbetriebsvermögen verschiedener Mitunternehmer derselben Mitunternehmerschaft voraus. Diese Voraussetzungen liegen hier nicht vor, da der im Betriebsvermögen im Besitzunternehmens des Klägers gehaltene GmbH-Anteil und das Grundstück - wie vorstehend ausgeführt - nicht in das Sonderbetriebsvermögen einer GbR übergegangen sind.
- Das spätere „Wiederauflebenlassen“ der Betriebsaufspaltung am 12.11.2001 mit Rückübertragung eines Anteils im Nennwert von 1.000 EUR auf den Kläger änderte hieran nichts, sondern führte lediglich zu einer Neueröffnung des Betriebes. 55
- III. Der Betriebsaufgabegewinn ist mit einem Betrag von 103.942 DM jedenfalls nicht zu hoch angesetzt. Der Beklagte hat den Wert des GmbH-Anteils mit 515.768 DM ermittelt. Auf den 50%-tigen Geschäftsanteil des Sohnes entfielen 257.884 DM. Unter Berücksichtigung des Buchwertes von 50.000 DM und des Umstandes, dass nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. b EStG nur die Hälfte des Gewinns der Besteuerung unterliegt, ergab sich ein Gewinn von 103.942 DM. 56
- In der mündlichen Verhandlung wurde eingehend dargelegt, dass selbst wenn der Wert des GmbH-Anteils niedriger sein sollte als der vom Beklagten ursprünglich errechnete Betrag von 515.768 DM, dieser Umstand dadurch, dass die stillen Reserven aus dem in das Privatvermögen des Klägers übergegangenen 50%-tigen Geschäftsanteils und dem an die GmbH vermieteten Grundstück nicht aufgedeckt wurden, mehr als ausgeglichen würde. Dies gilt auch dann, wenn man sowohl die Steuerbegünstigungen nach § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 1 und Abs. 3 EStG als auch den Umstand mit einbezieht, dass die Absetzung für Abnutzung (AfA) für das Betriebsgebäude nach der Einlage infolge des „Wiederauflebens“ der Betriebsaufspaltung am 12.11.2001 - allenfalls marginal - höher sein könnte als die bislang in Anspruch genommene AfA. Der Senat hat deswegen von näheren, insbesondere gutachterlichen Feststellungen, abgesehen. 57
- Hiergegen wurden keine durchgreifenden Bedenken geltend gemacht. Insbesondere hat der Kläger nicht geltend gemacht, dass bereits zum Stichtag 07.05.2001 objektive Anhaltspunkte für die später rückläufigen Gewinne bestanden. Dementsprechend haben die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung ausdrücklich unstreitig gestellt, dass sich der Höhe nach zu Gunsten des Klägers nichts ändert. 58
- Das im finanzgerichtlichen Verfahren geltende Verböserungsverbot hindert den Senat, aus diesen und den anderen Positionen weitergehende Konsequenzen als die der Klageabweisung zu ziehen. 59
- IV. Eine Aussetzung des Verfahrens kam nicht in Betracht. Zwar kann ein Klageverfahren nach § 74 Finanzgerichtsordnung (FGO) auszusetzen sein, wenn unklar ist, ob ein Wirtschaftsgut aus dem Einzelunternehmen des Steuerpflichtigen entnommen oder ob es in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft überführt wurde, an welcher der Steuerpflichtige beteiligt ist (z. B. BFH-Urteil vom 13.12.2005 X R 50/03, BFH/NV 2006, 1144). Im Streitfall kann jedoch ausgeschlossen werden, dass eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger und seinem Sohn einerseits und der GmbH andererseits zustande gekommen ist, da die Grundstücke - wie ausgeführt - jeweils von dem Kläger und seinem Sohn allein an die GmbH vermietet wurden. 60

V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war nicht zuzulassen. Eine Abweichung von der BFH-Rechtsprechung liegt - wie ausgeführt - nicht vor. Ein Fall von grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO ist nicht gegeben, da es sich um die Anwendung feststehender Rechtsgrundsätze des BFH auf einen Einzelfall handelt.
