
Datum: 28.04.2014
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1811/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2014:0428.10K1811.12.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, X R 45/14

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob der bestandskräftige Einkommensteuerbescheid für 2004 nach § 174 Abs. 4 AO geändert werden durfte und in welchem Jahr eine Betriebsaufspaltung beendet wurde. 1 2
- Der Kläger war Eigentümer des Grundstücks „A-Straße ...“. Dieses vermietete er seit 1995 an die F Vermögensverwaltung GmbH (im Folgenden: GmbH). Die GmbH errichtete mit Zustimmung des Klägers auf dem Grundstück auf eigene Rechnung ein Bürogebäude. Die Büros vermietete sie. Ende 2001 erwarb der Kläger das angrenzende unbebaute Grundstück B-Straße ... und verpachtete dieses Grundstück ebenfalls an die GmbH. Gesellschaftszweck der GmbH ist die Vermögensverwaltung einschließlich des Erwerbs von Immobilien, Finanzanlagen und Beteiligungen sowie deren langfristige Verwaltung, vorrangig innerhalb der Unternehmensgruppe F1 + F2. 3
- Der Kläger war zunächst zu 64,99% an der GmbH beteiligt. Die Beteiligten gingen aufgrund personeller und sachlicher Verflechtung von einer Betriebsaufspaltung aus, sodass der Kläger aus der Vermietung der Grundstücke gewerbliche Einkünfte bezog (vergleiche die Anlage des Klägers zur Einkommensteuererklärung 2004). Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig. 4

- Mit Notarvertrag vom 18. Dezember 2002 (Ur-Nr. 1 des Notars C) übertrug der Kläger mit Wirkung ab 31.12.2002 15% der Anteile an der GmbH unentgeltlich auf seinen Sohn. Nach § 5 des Übertragungsvertrages behält sich der Kläger auf seine Lebenszeit ab dem in § 2 Nr. 1 genannten Stichtag (31. Dezember 2002) an dem übertragenen Geschäftsanteil den Nießbrauch vor. Der Erwerber verpflichtete sich, sein Recht auf Teilnahme an Gesellschafterversammlungen und sein Stimmrecht dem Veräußerer für die Dauer des Nießbrauchsrechts zu überlassen und bevollmächtigte diesen unwiderruflich, hiermit alle mit dem Geschäftsanteil verbundenen Ladungen zu Gesellschafterversammlungen entgegenzunehmen sowie Stimmrechte in Gesellschafterversammlungen auszuüben. Das Stimmrecht unterlag keinerlei Beschränkungen oder Weisungen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Übertragungsvertrag Bezug genommen. 5
- Der erstmalige Einkommensteuerbescheid für 2002, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, zog ebenso wie der Kläger in seiner Erklärung aus der Übertragung der Anteile keine steuerlichen Konsequenzen. 6
- Mit notariellem Vertrag vom 20. September 2004 veräußerte der Kläger die Grundstücke an die GmbH. Besitz, Nutzungen, Lasten und Gefahr an dem verkauften Grundbesitz gingen mit dem Tag der Kaufpreiszahlung am 30. September 2004 auf die GmbH über. 7
- Der Kläger gab die Einkommensteuererklärung für 2004 am 9. August 2005 ab. In der Anlage GSE erklärte er in der Zeile 14 einen Veräußerungsgewinn i.H.v. 180.741 €. Dieser betrifft nur den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der beiden Grundstücke. Einen Gewinn aus der Überführung der GmbH-Geschäftsanteile aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen erklärte der Kläger nicht. Vielmehr setzte er den Wert der Anteile mit dem Buchwert an. 8
- Der Beklagte führte die Einkommensteuerveranlagung für 2004 mit Bescheid vom 15. November 2005, der nach § 164 Abs. 1 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, erklärungsgemäß durch. 9
- Im Jahre 2008 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D beim Kläger eine Außenprüfung für die Jahre 2002-2005 durch. Dabei kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass eine Betriebsaufspaltung vorgelegen habe und diese durch Übertragung der GmbH-Geschäftsanteile im Jahre 2002 beendet worden sei. Er ermittelte einen Betriebsaufgabegewinn i.H.v. 833.873 €, der sich aus der Entnahme der GmbH-Anteile und den stillen Reserven der Grundstücke zusammensetzte. Die Ermittlung des Gewinns erfolgte zwischen den Beteiligten einvernehmlich und wurde auch im Klageverfahren vom Kläger nicht substantiiert in Frage gestellt. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz. 2.6 des Betriebsprüfungsberichts vom 2. Juli 2008 Bezug genommen. 10
- Der Beklagte folgte der Auffassung der Betriebsprüfung und erließ am 7. August 2008 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2002, in dem er den Betriebsaufgabegewinn mit 833.873 € erfasste. Gleichzeitig erließ er einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2004, in dem er den bisher angesetzten Veräußerungsgewinn i.H.v. 180.741 € nicht mehr berücksichtigte und den Vorbehalt der Nachprüfung aufhob. Außerdem erging ein geänderter Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags auf den 31. Dezember 2004. In diesem stellte der Beklagte keinen verbleibenden Verlustvortrag mehr fest. 11
- Der Kläger legte gegen den Einkommensteueränderungsbescheid für 2002 Einspruch ein. Diesen begründete er damit, dass er sich in dem Anteilsübertragungsvertrag den Nießbrauch 12

vorbehalten habe, sodass die personelle Verflechtung nicht entfallen sei. Der Beklagte folgte dieser Auffassung und half dem Einspruch mit Bescheid vom 26. Februar 2009 ab, in dem er für 2002 keinen Betriebsaufgabegewinn mehr berücksichtigte. Mit Bescheid vom 12. März 2009 änderte er nach § 174 Abs. 4 AO den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 7. August 2008, indem er den Betriebsaufgabegewinn nunmehr in 2004 ansetzte. Gleichzeitig stellte er den verbleibenden Verlustvortrag auf null Euro fest.

Die gegen die Änderungsbescheide für 2004 eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2012, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: 13

Eine Änderung des bestandskräftigen Bescheids sei nach § 174 Abs. 4 AO zulässig. Der Prüfer sei einer sachlichen Fehlbeurteilung unterlegen, weil er angenommen habe, dass die Betriebsaufgabegewinne wegen der vermeintlichen Beendigung der personellen Verflechtung bereits im Veranlagungszeitraum 2002 zu erfassen wären, sodass der späteren Beendigung der sachlichen Verflechtung zum 30. September 2004 keine steuerliche Bedeutung mehr zukomme. Diese Beurteilung habe sich als irrig herausgestellt und der entsprechende Einkommensteuerbescheid 2002 sei auf Antrag des Klägers entsprechend geändert worden. 14

Mit der Klage trägt der Kläger vor: 15

Der Beklagte sei nicht zur Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids für 2004 berechtigt gewesen. Es habe keine widerstreitenden Steuerfestsetzung vorgelegen. Er, der Kläger, habe mit Abgabe der persönlichen Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 die Beendigung der Betriebsaufspaltung ausführlich dargelegt. In diesem Rahmen seien alle bisher im Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft des Klägers gehaltenen Gesellschaftsanteile an der Betriebsgesellschaft in das Privatvermögen überführt worden. Das Besitzunternehmen habe damit seine Beendigung gefunden. Er habe in dieser Erklärung den begünstigten Aufgabegewinn ermittelt. In der Anlage sei ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass eine Anteilsbewertung nicht erfolgt sei, vielmehr seien die entnommenen Geschäftsanteile an der GmbH mit dem Nominalwert angesetzt worden. Hinsichtlich der Bewertung der aus dem Betriebsvermögen infolge der Anteilsschenkung ausscheidenden Gesellschaftsanteile sei mit dem Betriebsprüfer eine grundsätzliche Einigung erzielt worden. 16

Eine Berichtigung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids für 2004 nach § 174 Abs. 4 AO scheitere daran, dass es sich nicht um den gleichen bestimmten Sachverhalt handelt. Einmal sei es nämlich um die Beendigung der personellen Verflechtung aufgrund der Übertragung eines Teils der GmbH-Geschäftsanteile (im Jahre 2002) und das andere Mal um den Fortfall der sachlichen Verflechtung durch Veräußerung der Grundstücke an die GmbH im Jahre 2004 gegangen. Dabei handele es sich nicht um den gleichen bestimmten Sachverhalt. 17

Wegen der weiteren Begründung wird auf den Schriftsatz des Klägers vom 10. Oktober 2012 Bezug genommen. 18

Der Kläger beantragt, 19

den Einkommensteueränderungsbescheid für 2004 vom 12. März 2009 aufzuheben, 20

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 21

22

Der Beklagte beantragt,	
die Klage abzuweisen.	23
Entscheidungsgründe	24
Die zulässige Anfechtungsklage ist unbegründet.	25
Der angefochtene Einkommensteueränderungsbescheid für 2004 vom 12. März 2009 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger deshalb nicht in seinen Rechten, vgl. § 100 Absatz 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung –FGO–.	26
Der Beklagte hat zu Recht den Betriebsaufgabegewinn in 2004 erfasst (dazu unter 1.); die Höhe des ermittelten Betriebsaufgabegewinns ist nicht zu beanstanden (dazu unter 2.). Er war auch zur Änderung des bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids befugt (dazu unter 3.).	27
1. Die Betriebsaufspaltung ist erst durch Fortfall der sachlichen Verflechtung aufgrund der Veräußerung der Grundstücke beendet worden. Bis dahin hat die personelle Verflechtung bestanden. Diese ist nicht durch den Anteilsübertragungsvertrag vom 18.12.2002 entfallen. Die Anteile waren dem Kläger aufgrund des Vorbehaltsnießbrauchs als wirtschaftlichem Eigentümer weiterhin zuzurechnen.	28
a) Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 der Abgabenordnung -AO- sind Wirtschaftsgüter nicht dem zivilrechtlichen, sondern dem wirtschaftlichen Eigentümer zuzurechnen, wenn beides auseinanderfällt. Das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil geht auf einen Erwerber über, wenn er aufgrund eines Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann und die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen Rechte (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) sowie das Risiko einer Wertminderung und die Chance einer Wertsteigerung auf ihn übergegangen sind (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH-, vgl. Urteil vom 24. Januar 2012 IX R 51/10, Bundessteuerblatt – BStBl. – II 2012, 308, Rz. 15).	29
b) Nach Auffassung des Bundesgerichtshofs (Beschluss vom 5.4.2011 II ZR 173/10, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2011, 1475) ist ein Nießbraucher bereits zivilrechtlich einem Gesellschafter gleichzustellen, wenn der Nießbrauch die gesamte Beteiligung umfasst und ihm eine Position vermittelt, die ihm (z.B. durch ihm eingeräumte Stimmrechtsvollmachten) entscheidenden Einfluss auf die Geschicke der Gesellschaft verschafft. Aus dieser zivilrechtlichen Lage, hat der Bundesfinanzhof (a.a.O.) zutreffend den Schluss gezogen, dass dem Nießbraucher in diesen Fällen der Gesellschaftsanteil steuerrechtlich nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO zuzurechnen ist. Entscheidend ist, ob der Nießbraucher nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann.	30
c) Die vom Bundesfinanzhof unter Berücksichtigung der Zivilrechtsprechung an das wirtschaftliche Eigentum eines Vorbehaltsnießbrauchers gestellten Anforderungen sind im Streitfall erfüllt. Aus § 5 des Anteilsübertragungsvertrages ergibt sich, dass sämtliche Stimm- und Verwaltungsrechte dem Nießbraucher zustehen. Das Stimmrecht unterliegt keinerlei Beschränkungen oder Weisungen. Damit sind die Anteile nicht nur weiterhin dem Kläger zuzurechnen; vielmehr blieb aufgrund seiner Stimmrechtsmehrheit auch die personelle Verflechtung bestehen.	31

- d) Der Beschluss des Bundesfinanzhofs vom 2.7.2009 X B 230/08 (BFH/NV 2009, 1647) steht diesem Ergebnis nicht entgegen. In diesem Fall hat der Bundesfinanzhof ausgeführt, dass eine personelle Verflechtung nicht dadurch vermieden wird, dass der Inhaber des Besitzunternehmens einer anderen Person an seinen Anteilen an der Betriebsgesellschaft ein Nießbrauchsrecht (Zuwendungsnießbrauch) verbunden mit der Bevollmächtigung des Nießbrauchers zur Ausübung des Stimmrechts einräumt. Dieses Ergebnis ergibt sich aus den Besonderheiten der Vollmachtserteilung, wonach der Bevollmächtigte die Interessen des Vollmachtgebers wahrzunehmen hat. Der Vorbehaltsnießbraucher ist nicht Bevollmächtigter des zivilrechtlichen Eigentümers; er nimmt eigene Interessen wahr. 32
2. Die Höhe des zwischen den Beteiligten einvernehmlich ermittelten Aufgabegewinns ist nicht zu beanstanden. 33
- Der Senat hat insoweit zwar erwogen, ob die „stillen Reserven“ in den GmbH-Geschäftsanteilen überhaupt aufgedeckt werden müssen, da die Steuerverhaftung der Anteile, wenn auch nicht als Betriebsvermögen, so doch als Anteile im Sinne des § 17 EStG bestehen bleibt (vgl. zur ähnlichen Situation bei § 6 Abs. 5 EStG - Übertragung einer im Privatvermögen gehaltenen steuerverstrickten Beteiligung auf eine Personengesellschaft - Ley/Brandenburg, Ubg 2010, 767, 770). Die Überführung aus dem Betriebsvermögen in das Privatvermögen ist aber nach der eindeutigen Regelung in § 6 Abs.1 Nr. 4 Satz 1 EStG (Entnahme) mit dem Teilwert zu bewerten. 34
3. Der Beklagte war auch nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO zur Änderung des formell und materiell bestandskräftigen Einkommensteuerbescheids 2004 berechtigt. 35
- a) Nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO können aus einem Sachverhalt nachträglich durch Erlass oder Änderung eines Steuerbescheids die richtigen steuerlichen Folgen gezogen werden, wenn aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts ein Steuerbescheid ergangen ist, der aufgrund eines Rechtsbehelfs oder sonst auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzbehörde zu seinen Gunsten aufgehoben oder geändert wird. Die Vorschrift bezieht die verfahrensrechtliche Konsequenz daraus, dass der andere Bescheid eine „widerstreitende Steuerfestsetzung“ enthält, wie sie das Gesetz nach seiner amtlichen Überschrift zu § 174 AO voraussetzt. 36
- b) „Irrige Beurteilung“ eines Sachverhalts bedeutet, dass sich die Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts, den die Finanzbehörde sowohl der Besteuerung in dem zugunsten der Steuerpflichtigen geänderten als auch in einem anderen Steuerbescheid zugrunde gelegt hat, nachträglich als unrichtig erweist. Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. 37
- Der Beklagte hat dem Einkommensteueränderungsbescheid für 2002 vom 7.8.2008 die irrige Auffassung zugrunde gelegt, dass die Betriebsaufspaltung bereits 2002 entfallen und der Betriebsaufgabegewinn deshalb in 2002 zu erfassen sei. Dieser Bescheid ist aufgrund des Einspruchs des Klägers geändert worden. 38
- c) Auch das Tatbestandsmerkmal „bestimmter Sachverhalt“ ist erfüllt. Unter einem bestimmten Sachverhalt ist der einzelne Lebensvorgang zu verstehen, an den das Gesetz steuerliche Folgen knüpft. Hierunter fällt nicht nur die einzelne steuererhebliche Tatsache oder das einzelne Merkmal, sondern jeder einheitliche Lebensvorgang und Sachverhaltskomplex, an den das Gesetz eine steuerliche Folge knüpft (vgl. BFH, Urteil vom 26.2.2002 X R 59/98, BStBl II 2002, 450; FG Düsseldorf, Urteil vom 25.10.2012 14 K 1400/11 E, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2014, 709 m.w.N.). Der ursprünglich beurteilte und der tatsächlich verwirklichte Lebens- und Besteuerungssachverhalt müssen nicht 39

vollständig übereinstimmen. Entscheidend ist, dass aus demselben – unveränderten und nicht durch weitere Tatsachen ergänzten – Sachverhalt andere steuerliche Folgen noch in einem anderen Steuerbescheid gegenüber dem Steuerpflichtigen zu ziehen sind. Mit einem „bestimmten Sachverhalt“ ist daher „derselbe Sachverhalt“ gemeint.

Der im Streitfall zu beurteilende Sachverhalt ist die „Betriebsaufspaltung“ bzw. deren Beendigung. Dabei handelt es sich um einen einheitlichen Lebensvorgang bzw. Sachverhaltskomplex. Dieser kann nicht in den Fortfall der personellen Verflechtung einerseits und den Fortfall der sachlichen Verflechtung andererseits aufgespalten werden. Nur wenn beide Voraussetzungen erfüllt sind, liegt eine Betriebsaufspaltung mit der Folge vor, dass eine an und für sich Vermietungstätigkeit in eine gewerbliche umqualifiziert wird. Unabhängig davon, welche Verflechtung wegfällt, kommt es zur Beendigung der Betriebsaufspaltung. Dies zeigt zur Überzeugung des Senats, dass es sich bei dem Fortfall der personellen oder sachlichen Verflechtung um einen einheitlichen Sachverhaltskomplex, nämlich „Beendigung der Betriebsaufspaltung“, handelt. Diesen Lebensvorgang „Beendigung der Betriebsaufspaltung“ hat der Beklagte nach der Betriebsprüfung irrig im Jahr 2002 angenommen und deshalb zunächst nicht mehr in 2004 berücksichtigt. 40

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 41

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zu, ob der Fortfall der sachlichen bzw. personellen Verflechtung als zwei unterschiedliche Sachverhalte im Sinne des § 174 Abs. 4 AO anzusehen sind. 42