
Datum: 27.08.2015
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 2410/15
ECLI: ECLI:DE:FGK:2015:0827.15K2410.15.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, X R 34/15

Tenor:

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Im Jahr 1979 gründete der Kläger das Einzelunternehmen A Garten- und Landschaftsbau. Das Unternehmen wurde auf dem Grundstück G-Straße ... betrieben, das im Eigentum des Herrn A1 (Vater des Klägers) stand. Der Kläger nutzte insbesondere Büroräume und Parkflächen. Zu diesem Zeitpunkt bestand bereits das Einzelunternehmen des Vaters, ein Gärtnereibetrieb. Der Gärtnereibetrieb wurde ebenfalls auf dem Grundstück G-Straße ... und angrenzenden, zugepachteten Flächen betrieben.

Durch Pachtvertrag wurde der Betrieb des Vaters im Jahr 1981 im Ganzen an Herrn A2, den Bruder des Klägers, bis zum 1. April 1990 verpachtet.

Am 7. Juli 1987 wurde zwischen dem Einzelunternehmen des Klägers einerseits und der A Garten und Landschaftsbau GmbH, deren Alleingesellschafter der Kläger war (im folgenden GmbH), ein „Pacht- und Übernahmevertrag“ geschlossen. Mit Wirkung vom 16. Juli 1987 sollte danach „die Einzelfirma“ ihre werbende Tätigkeit einstellen und Teile ihres Anlagevermögens, welches sich aus Anlage 1 des Vertrages ergeben sollte, an die GmbH verpachten. Die Einzelfirma gestattete der GmbH für die Dauer des Pachtvertrages die „Firmenfortführung“.

§ 1 des Vertrages hat folgenden Inhalt:

„(1) Der Verpächter verpachtet sein bislang als Einzelfirma unter der Firma A Garten- und Landschaftsbau in M betriebenes Landschafts- und Gartenbaugeschäft. 6

Zum Pachtobjekt gehören 7

(a) die Nutzung der Büro und Geschäftsräume, G-Straße ..., ... M, die Nutzung der dort vorgesehenen Kundenparkplätze, sowie die Nutzung sämtlicher Park- und Abstellflächen für die Maschinen, Transportmittel und Fahrzeuge des Pächters; 8

(b) sämtliche innen und an den Gebäuden eingebauten und angebrachten technischen Anlagen, Gebäudeeinrichtungen und Zubehörteile, die dem Geschäftsbetrieb zu dienen bestimmt oder für den Aufenthalt usw. von Personen, sowie für die Unfallverhütung und Brandbekämpfung erforderlich sind (sanitäre Installationen, Beleuchtungsanlage, Feuerlöschgeräte, Rufanlage, Telefonanlage u.a.); 9

(c) die in der Anlage 1 aufgeführten abnutzbaren Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens; 10

(d) der vorhandene Kundenstamm; 11

... 12

(g) der Firmenname. 13

... 14

(2) Gegenstand des Übernahmevertrag ist der käufliche Erwerb zum Schätzpreis der in der Anlage 2 genannten Gegenstände des Anlagevermögens, 15

der Warenvorräte, 16

der Forderungen, 17

sowie sonstiger Vermögensgegenstände...“ 18

§ 2 des Vertrags enthält folgende Regelung: 19

„(1) Der Pächter übernimmt den Betrieb des Verpächters pachtweise ab 16. Juli 1987. (2) Der Pachtvertrag wird auf die Dauer von zehn Jahren seit dem Übergabestichtag fest abgeschlossen. 20

(3) Erstmalig nach Ablauf dieser Zeit ist er unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von einem Jahr zum Ende des Kalenderjahres kündbar. Erfolgt zu diesem Zeitpunkt keine Kündigung, so verlängert sich das Pachtverhältnis unter den gleichen Kündigungsbestimmungen jeweils um weitere fünf Jahre... 21

(6) Bei Beendigung der Pacht hat der Pächter das Pachtobjekt auf Verlangen des Verpächters an diesen zurückzugeben. In die auf den Pächter übergegangenen Vertragsverhältnisse tritt der Verpächter...nur wieder ein soweit das dann ausdrücklich vereinbart wird. Wird diese Verlangen nach Rückgabe nicht gestellt besteht die Rückgabepflicht nur hinsichtlich eventuellen Grundbesitzes während das gesamt bewegliche materielle und immaterielle Anlagevermögen mit dem Zeitpunkt der Beendigung des 22

Pachtvertrags auf den Pächter übergeht..“	
§ 4 des Vertrags hat folgenden Inhalt:	23
„(1)...	24
Das Nutzungsentgelt (Pachtzins wird zwischen den Vertragsparteien auf insgesamt DM 3.000 (Dreitausend) pro Monat festgelegt...	25
(2)	26
(a) Der Pächter ist zur Instandhaltung der Gegenstände des Pachtobjektes auf eigene Kosten verpflichtet.	27
(b) Der Pächter darf nur mit Zustimmung des Verpächters Gegenstände des Anlagevermögens entfernen. Erneuerte Gegenstände des Anlagevermögens gehen vorerst nicht in das Eigentum des Verpächters über soweit die Anschaffung durch den Pächter getätigt worden ist.	28
Werden von dem Pächter darüber hinaus Gegenstände des Anlagevermögens angeschafft die der Erweiterung der Einrichtung dienen verbleiben auch diese Gegenstände vorerst im Eigentum des Pächters ...	29
...	30
Hat der Pächter Gegenstände des Pachtobjekte erneuert oder neu angeschafft, so kann der Verpächter bei Beendigung des Pachtverhältnisses verlangen, dass diese ihm zu Buchwerten übertragen werden und im Pachtobjekt verbleiben. Dies gilt nicht wenn der Pächter ein berechtigtes Interessen an der Mitnahme der Gegenstände hat ...“	31
Anlage 1 zum Pacht- und Übernahmevertrag enthält folgende Formulierung	32
„Liste der zum Pachtobjekt gehörenden abnutzbaren Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens:	33
1. Maschinen	34
Sähmaschine	35
Baumaschine	36
Stromerzeuger	37
Plattenschneider	38
Dampfstrahler	39
...	40
Rechen	41
...	42
Säge	43

..	44
Rüttelplatte	45
...	46
Rüttelplatte	47
2. Transportmittel	48
Bauwagen	49
Schaufellader	50
Anhänger	51
VW-Bus	52
3. Büroeinrichtung	53
Schreibmaschine	54
EDV-Anlage BSC2020	55
Telefonanlage	56
Schreibmaschine	57
Büromöbel.“	58
Anlage 2 enthält folgende Formulierung	59
„ Rechnung	60
für Lieferung	61
Sähmaschine	62
Vibrationsplatte	63
Steintrennmaschine	64
Rüttelplatte	65
Kehrmaschine	66
...	67
Baustellengreifer	68
LKW MAN	69
Lkw	70
Tieflader	71
	72

VW-Bus	
...	73
Anhänger	74
VW-Bus	75
...	76
Büromöbel	77
Büromöbel	78
Tisch	79
...“ Die Rechnung weist einen Gesamtbetrag von 100.570,80 DM (netto 88.220 DM zzgl. 14 % Umsatzsteuer 12.350,80 DM) aus.	80
Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 7. Juli 1987 nebst Anlagen Bezug genommen.	81
Im Jahr 1989 erwarb der Kläger das Grundstück „R-Straße ...“. Das Grundstück grenzt unmittelbar an das Grundstück „G-Straße ...“. Der Kläger bebaute das Grundstück „R-Straße“ mit einem selbstgenutzten Einfamilienhaus und erklärte im Rahmen seiner Einkommensteuererklärungen hinsichtlich der sonstigen Flächen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft.	82
Mit Vertrag vom 20. Juni 1989 wurde der Pachtvertrag über den Gärtnereibetrieb des Vaters verlängert. Herr A2 (der Bruder des Klägers) war danach berechtigt, den Betrieb bis zum 1. April 2000 zu nutzen	83
Unter dem 7. Juli 1989 wurde folgender Mietvertrag zwischen der GmbH (Mieter) und dem Kläger (Vermieter) geschlossen:	84
„...Der Vermieter vermietet an den Mieter ca. 3.000 m ² des unbebauten Grundstücks R (=R-Straße ...)...“ Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Mietvertrag vom 7. Juli 1989 Bezug genommen.	85
Ebenfalls unter dem 7. Juli 1989 wurde zwischen der Gärtnerei A, Inhaber A2, G?Straße ... und der GmbH ein Vertrag zwecks gegenseitiger Überlassung von Grundstücksflächen zur jeweils eigenen Nutzung geschlossen:	86
„...Beide Vertragspartner verfügen im Rahmen der von ihnen geführten Betriebe über Grundbesitz. Im Hinblick auf eine räumlich von beiden Vertragsparteien als günstig angesehene Flächennutzung wird vereinbart, dass beide Vertragsparteien tauschweise eine Grundstücksfläche entsprechend der beiliegenden Skizze von ca. 3000 m ² den jeweils anderen Vertragspartner zur Nutzung überlassen...“ Durch diesen Vertrag überließ die GmbH die am selben Tag vom Kläger angemietete Fläche an den Bruder des Klägers.	87
Am März 1993 wurde das Einzelunternehmen des Klägers im Handelsregister gelöscht.	88
Am Mai 1994 verstarb der Vater des Klägers, Herr A1.	89
	90

Unter dem Juli 1994 erließ die Stadt M eine Ordnungsverfügung gegen den Kläger (Adresse G-Straße ...). Dem Kläger wurde aufgegeben, innerhalb einer Frist von einem Jahr nach Bestandskraft der Ordnungsverfügung die Einstellung der Nutzung des ... und des Landschafts- und Gartenbaubetriebes auf dem Grundstück G-Straße zu veranlassen. Mit Ordnungsverfügung vom August 1994 gab die Stadt M dem Kläger (Adresse: G-Straße ...) auf, innerhalb einer Frist von einem Jahr nach Bestandskraft der Ordnungsverfügung die Entfernung diverser Bauten auf dem Grundstück G-Straße ... zu veranlassen	
Am 27. Januar 1995 erklärten die Mutter des Klägers, Frau A3, und der Bruder des Klägers vor dem Notar H, es habe Einvernehmen bestanden, dass der Betrieb und Grundbesitz ungeteilt erhalten bleiben sollte und Herr A2 alleiniger Hoferbe sein sollte. Herr A2 habe den Betrieb des Vaters, in welchem er zunächst mitgearbeitet habe, im Ganzen vom 1. April 1981 bis zum 1. April 1990 von seinem Vater gepachtet. Anschließend sei der Pachtvertrag durch Vertrag vom 20. Juni 1989 zwischen den Eltern und Herrn A2 bis zum 1. April 2015 verlängert worden. Herr A2 sei somit alleiniger Hoferbe.	91
Im Jahr 1998 verstarb die Mutter des Klägers.	92
Am 2. September 1998 erfolgte ein Nachtrag zum Unternehmenspachtvertrag zwischen Kläger und GmbH. Danach wurde der Pachtvertrag auf unbestimmte Zeit abgeschlossen.	93
Am 27. Dezember 1999 schlossen der Kläger und sein Bruder A2 einen notariellen Erbauseinandersetzungsvertrag. Danach verpflichtete sich der Kläger die sich auf den Flurstücken 1 und 2 aufstehenden und von ihm derzeit genutzten Gebäudeteile bis spätestens zum Ablauf von 6 Monaten nach Rechtswirksamkeit des Vertrages, frühestens jedoch zum Ablauf des 30.6.2000 an Herrn A2 herauszugeben. Der Kläger verpflichtete sich ferner, die ihm von Herrn A2 aufgrund des Vertrags vom 7.7.1989 zur Nutzung überlassenen Grundstücksflächen herauszugeben. Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf den Vertrag vom 27. Dezember 1999 Bezug genommen.	94
Am 1. April 2000 gab die GmbH ihren Sitz auf dem Grundstück G-Straße ... auf und verlegte ihren Sitz in den N-Straße	95
Gleichwohl zahlte die GmbH weiterhin monatlich 3.000 DM zzgl. Umsatzsteuer an den Kläger.	96
Am 27. Oktober 2001 erfolgte ein „Nachtrag“ zum Pachtvertrag zwischen „A Garten- und Landschaftsbau ruhender Gewerbebetrieb“ und der A Garten- und Landschaftsbau GmbH rückwirkend zum 1.4.2000. Die Büro und Abstellflächen sollten nicht mehr Gegenstand des Pachtvertrags sein. Gleichwohl sollte das Entgelt weiterhin DM 3.000,- zzgl. Umsatzsteuer betragen.	97
Im Rahmen der Einkommensteuererklärungen nahmen die Kläger durchgehend eine Betriebsaufspaltung an und erklärten die Pachteinahmen als solche aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 EStG.	98
Der Beklagte folgte den Erklärungen insoweit und veranlagte insoweit erklärungsgemäß. Für das Streitjahr erfolgte die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO)).	99
Im Jahr 2004 erfolgte eine steuerliche Außenprüfung. Der Prüfer gelangte zu der Auffassung, zum 1. April 2000 sei mit Wegzug der GmbH vom Grundstück G-Straße ... eine bestehende	100

Betriebsaufspaltung beendet worden. Dies habe zur Folge, dass die im notwendigen Betriebsvermögen gehaltenen Anteile des Klägers an der GmbH in das Privatvermögen zu überführen seien. Es habe eine Aufdeckung der stillen Reserven zu erfolgen. Der Wert der Anteile betrage gerundet 2.507.000 DM; der Aufgabegewinn mithin 2.107.000 DM.

Die Zahlungen der GmbH, die nach Wegzug erfolgt seien, stellten verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Denn den Zahlungen habe keine Leistung des Klägers mehr gegenüber gestanden. Die als Pachtzahlungen bezeichneten Zahlungen seien als Einkünfte des Klägers aus Kapitalvermögen im Sinne des § 20 EStG zu erfassen. Für das Jahr 2000 seien Einnahmen i.H.v. 9.000 DM zu erfassen. 101

Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf den Bericht über die Außenprüfung vom 28. November 2006 Bezug genommen. 102

In seiner Stellungnahme zu dem genannten Bericht erklärte der Prozessbevollmächtigte der Kläger am 20. Dezember 2006 eine Betriebsaufspaltung „war und ist gegeben“. 103

Mit Änderungsbescheid (§ 164 Abs. 2 AO) vom 24. April 2007 setzte der Beklagte die Auffassung des Prüfers um. Er erfasste Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb i.H.v. insgesamt 2.115.370 DM und unterwarf hiervon 2.107.000 DM der Besteuerung nach § 34 EStG. Ferner erfasste er Einkünfte aus § 20 EStG i.H.v. 2.961 DM. 104

Die fristgerecht eingelegten Einsprüche begründeten die Kläger wie folgt: Es habe keine Überlassung von Grundbesitz als wesentliche Betriebsgrundlage gegeben. Es könne deswegen auch die Beendigung der Überlassung nicht zur Beendigung einer Betriebsaufspaltung führen. Es sei von Anfang an keine Betriebsaufspaltung gegeben gewesen, weil wesentliche Betriebsgrundlagen an die GmbH verkauft worden seien. Es werde hilfsweise die Höhe des Gewinnes nach § 16 EStG bestritten. Der Wert der Anteile sei geringer als vom Beklagten angenommen, denn die spätere Insolvenz der GmbH habe sich bereits im Jahr 2003 abgezeichnet. 105

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 29. September 2010 als unbegründet zurück. Er führte aus, eine Betriebsaufspaltung sei im Jahr 1987 begründet worden. Wesentliche Betriebsgrundlage sei das Grundstück G-Straße gewesen. Bis 1989 sei das Grundstück G-Straße wesentliche Betriebsgrundlage deswegen gewesen, weil es entsprechend von der GmbH genutzt worden sei. Danach sei das Grundstück R-Straße deswegen wesentliche Betriebsgrundlage gewesen, weil es für die GmbH zwingendes Tauschobjekt geworden sei. 106

Die Beendigung der Betriebsaufspaltung sei im Jahr 2000 anzunehmen. Damit sei eine Betriebsaufgabe (§ 16 Abs. 3 EStG) des Besitzunternehmens (Einzelunternehmen) anzunehmen. Die Beendigung der Betriebsaufspaltung bewirke grundsätzlich, dass alle Wirtschaftsgüter der Besitzgesellschaft unter Aufdeckung der stillen Reserve in das Privatvermögen überführt würden. Eine Ausnahme gelte nur dann, wenn alle wesentlichen Betriebsgrundlagen vom Besitzunternehmen gehalten würden. In diesem Fall bestehe ein so genanntes Verpächterwahlrecht für das Besitzunternehmen. Im Falle einer Betriebsverpachtung sei grundsätzlich ohne zeitliche Begrenzung solange von einer Fortführung des Betriebes auszugehen, wie eine Betriebsaufgabe nicht erklärt worden sei und die Möglichkeit bestehe, den Betrieb fortzuführen. Der Kläger habe jedoch nicht die Möglichkeit gehabt den Betrieb des Einzelunternehmens bei Beendigung des Vertrags ohne wesentliche Änderung wieder aufzunehmen und fortsetzen zu können. 107

Es liege kein ruhender Betrieb vor. Eine Betriebsunterbrechung und damit ein Aufschub der nach § 16 Abs. 3 EStG für den Fall der Betriebsaufgabe vorgeschriebenen Aufdeckung der stillen Reserven komme nicht in Betracht, weil der Unternehmer seine werbende Tätigkeit eingestellt habe und aus seiner Einzelfirma keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden seien, die einem später identitätswahrend fortgeführten Betrieb hätten dienen können. Gegen den Ansatz des Wertes der GmbH-Anteile zum 1. April 2000 habe der Kläger keine substantiierten Einwendungen erhoben.	
Hinsichtlich der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 29. September 2010 Bezug genommen.	109
Hiergegen wenden sich die Kläger mit vorliegender Klage.	110
Eine Betriebsaufspaltung könne nur dann gegeben sein, wenn der Verpächter Flächen aus eigenem Recht nutze und dann überlasse. Der Kläger habe aber tatsächlich an dem Grundstück G-Straße kein eigenes Recht gehabt. Vielmehr habe der Vater die Nutzung nur geduldet. Der frühere Vortrag im Rahmen der Prüfung, es habe eine mündliche Vereinbarung zwischen Kläger und seinem Vater gegeben und es habe ein Gewohnheitsrecht des Klägers bestanden, sei ein „unzureichendes irrtümliches Argument“ gewesen. Dieses könne den Kläger nicht binden. Der Grund und Boden habe keine wesentlichen Betriebsgrundlagen dargestellt, es habe daher entweder nie eine Betriebsaufspaltung gegeben oder aber sie bestehe heute noch.	111
Es sei eine Betriebsverpachtung im Ganzen gegeben. Es sei nämlich der Kundenstamm und die Firma überlassen worden. Die entsprechenden Wirtschaftsgüter seien nach Ablauf des Vertrags zurückzugeben.	112
Die Kläger sind ferner der Auffassung, es sei bis heute ein ruhender Gewerbebetrieb gegeben.	113
Die Kläger beantragen,	114
den Einkommensteuerbescheid 2000 mit der Maßgabe zu ändern,	115
dass die Einkünfte aus § 16 EStG um 2.107.000 DM gemindert werden.	116
und die Einkünfte aus verdeckter Gewinnausschüttung i.H.v. 9.000 DM nicht als Einkünfte aus § 20 EStG, sondern als solche aus § 15 EStG qualifiziert werden.	117
Der Beklagte beantragt,	118
die Klage abzuweisen,	119
hilfsweise die Revision zuzulassen.	120
Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung.	121
Zur weiteren Begründung führt er insbesondere die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 26. Mai 1993 – X R 78/91 –, BFHE 171, 476, BStBl II 1993, 718, sowie die Entscheidung des Reichsfinanzhofs vom 13. September 1939 –VI 509/39- RStBl 1940, 13 an. Aus diesen Entscheidungen ergibt sich nach seiner Auffassung, dass der Kläger der GmbH bis in das Jahr 2000 eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen habe. Diese Überlassung habe im Jahr 2000 geendet, so dass eine Aufgabe des bisherigen Betriebs gegeben sei. Ab diesem	122

Zeitpunkt sei auch kein ruhender Gewerbebetrieb mehr anzunehmen. Die Aufdeckung der stillen Reserven habe im Streitjahr zu erfolgen. Die Höhe des Aufgabegewinns sei zutreffend ermittelt worden.

Entscheidungsgründe	123
A. Die Klage ist teilweise unzulässig; im Übrigen ist sie zulässig und begründet.	124
I. Der Antrag auf Umqualifizierung der, der Höhe nach unstreitigen, Einkünfte aus § 20 EStG in solche aus § 15 EStG ist unzulässig. Nach § 40 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung –FGO- ist eine Klage nur zulässig, wenn der Kläger geltend macht, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Bei einer Klage gegen die Einkommensteuerfestsetzung ergibt sich eine solche Rechtsverletzung grundsätzlich nur aus der Höhe der festgesetzten Steuer, nicht jedoch aus einer unzutreffenden Feststellung unselbständiger Besteuerungsgrundlagen, wie z.B. der Einkunftsart (vgl. z.B. Tipke/Kruse, AO-FGO, § 40 FGO Rn. 36 m.w.N.). Eine Ausnahme kann dann gelten, wenn die Bemessungsgrundlagen oder Besteuerungsgrundlagen eines Steuerbescheids Feststellungen enthalten, die kraft Gesetzes oder kraft Rechtsverordnung für andere Behörden und den Steuerpflichtigen bindend sind. Soweit der Steuerbescheid keine Bindungswirkung nach sich zieht, lösen hingegen außer (steuer-)rechtliche Folgewirkungen und Interessen keine Rechtsverletzung i.S.d. § 40 Abs. 2 FGO aus. Es ist nicht erkennbar, dass die Kläger insoweit eine Beschwerde geltend machen können und klagebefugt sind. Es ist nicht ersichtlich, welche nachteiligen Bindungswirkungen des Ansatzes der Einkünfte als solche aus § 20 EStG gegeben sein könnten.	125
II. Soweit der Beklagte einen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 EStG angenommen hat, ist der Einkommensteuerbescheid rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO).	126
1. Im Jahr 2000 ist kein Aufgabegewinn nach § 16 EStG der Besteuerung zu unterwerfen.	127
Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne die erzielt werden bei der Veräußerung des Gewerbebetriebs. Als Veräußerung gilt auch die Aufgabe des Gewerbebetriebs (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 3 EStG); die endgültige Beendigung einer Betriebsaufspaltung stellt eine Betriebsaufgabe in diesem Sinne dar. Diese Voraussetzungen sind nicht erfüllt.	128
a) Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben; dieser ist anzunehmen, wenn die Person, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann (ständige Rechtsprechung seit Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs -- BFH-- vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63,).	129
Ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden. Der sachlichen Verflechtung steht es nicht entgegen, wenn das verpachtende Besitzunternehmen zwar nicht Eigentümer der Betriebsgrundlagen ist, die Betriebsgrundlagen aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist (BFH, Urteil vom 18. August 2009 – X R 22/07 –, BFH/NV 2010, 208). Entscheidend für die Wesentlichkeit der überlassenen Grundlage ist die tatsächliche funktionale Bedeutung, die sich aus der tatsächlichen Nutzung des überlassenen Wirtschaftsguts ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 2006 XI R 41/04, BFH/NV 2006, 1455).	130

Eine besondere Gestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck (branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung) ist nicht erforderlich. Allein notwendig ist im Fall der Grundstücksüberlassung, dass das Grundstück die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit bildet und es dem Unternehmen ermöglicht, seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben (BFH-Urteil in BFHE 216, 559, BStBl II 2007, 524, m.w.N.). Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Betriebsgrundstück nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb keine oder allenfalls eine geringe Bedeutung besitzt. Unerheblich ist es, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt werden könnte, ob ein vergleichbares Grundstück gemietet oder gekauft werden oder ob die betriebliche Tätigkeit auch auf einem anderen Grundstück weitergeführt werden könnte. Auch ein Bürogebäude kann wesentliche Betriebsgrundlage sein, wenn es die räumliche und funktionale Grundlage für die Geschäftstätigkeit des Unternehmens bildet (st. Rspr. z.B. BFH-Urteile vom 4. Dezember 1997 III R 231/94, BFH/NV 1998, 1001; vom 1. Juli 2003 VIII R 24/01, BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757 zu einer Steuerberaterkanzlei in der Rechtsform einer GmbH; in BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; vom 13. Juli 2006 IV R 25/05, BFHE 214, 343, BStBl II 2006, 804 betreffend Büroraum im Einfamilienhaus als Sitz der Geschäftsleitung; in BFHE 216, 559, BStBl II 2007, 524; vom 11. Februar 2003 IX R 43/01, BFH/NV 2003, 910, m.w.N.). Die Betriebsaufspaltung endet in dem Zeitpunkt in dem die Voraussetzungen der sachlichen und personellen Verflechtung nicht mehr kumulativ gegeben sind.

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen der Senat folgt, hat der Kläger im Streitjahr 131 keinen Gewerbebetrieb aufgegeben; es wurde keine Betriebsaufspaltung beendet.

aa) Es kann dahingestellt bleiben, ob der Kläger im Jahr 1987 der GmbH einen 132 Grundstücksteil (G-Straße ...), den er aus eigenem Recht nutzte, überlies und hierdurch eine Betriebsaufspaltung begründet wurde, was angesichts der Gesamtumstände, insbesondere der vertraglichen Gestaltungen (Pachtvertrag zwischen Kläger und GmbH über ein Grundstück, welches zivilrechtlich dem Vater gehört), der tatsächlichen Nutzung für das Unternehmen der GmbH und der Tatsache, dass der steuerlich beratene Kläger über Jahre hinweg insoweit ausdrücklich Einkünfte aus § 15 EStG erklärt hat, sehr naheliegend ist.

Denn eine im Jahr 1987 begründete Betriebsaufspaltung wäre jedenfalls im Jahr 1989 133 beendet worden, weil in diesem Zeitpunkt eine möglicherweise gegebene sachliche Verflechtung wegfiel, so dass ein eventueller Aufgabegewinn in diesem Jahr der Besteuerung zu unterwerfen gewesen wäre. Im Jahr 1989 endete die Überlassung des Grundstücks G-Straße durch den Kläger an die GmbH. Die GmbH nutzte spätestens ab 7. Juli 1989 das Grundstück nicht (mehr) aus einem vom Kläger überlassenen Nutzungsrecht. Denn ab diesem Zeitpunkt wurde ein Vertrag zwischen GmbH und dem Bruder A2 nach den sog „Pflugtauschgrundsätzen“ (vgl. Urteil des RFH vom 13. September 1939 a.a.O.) abgeschlossen, d.h. die GmbH durfte das Grundstück deswegen nutzen, weil der Bruder A2 es der GmbH im Tausch gegen die Nutzung des Grundstücks R/R-Straße zur Verfügung stellte.

bb) Es kann ferner dahingestellt bleiben, ob (auch) durch eine wirksame Überlassung 134 sonstiger Wirtschaftsgüter, wie z.B. der Firma, im Jahr 1987 eine Betriebsaufspaltung begründet wurde und diese über das Jahr 1989 hinaus fortbestand, was hinsichtlich der Firma insbesondere schon deswegen zweifelhaft erscheint, weil die GmbH die Firma „A Garten- und Landschaftsbau GmbH“ führte, das Einzelunternehmen dagegen unter „A Garten- und Landschaftsbau“ firmierte. Denn selbst wenn eine wirksame Überlassung gegeben, hierdurch eine Betriebsaufspaltung begründet worden und diese über das Jahr 1989

fortbestanden haben sollte, so endete diese jedenfalls nicht im Streitjahr, da nicht ersichtlich ist, dass eine möglicherweise vereinbarte Überlassung im Streitjahr endete.

cc) Auch durch Beendigung der Überlassung des Grundstücks R?Straße/R ist im Jahr 2000 135
keine Betriebsaufgabe gegeben.

Denn durch die Überlassung des Grundstücks R-Straße/R an die GmbH im Jahr 1989 wurde 136
keine Betriebsaufspaltung begründet. Das Grundstück R-Straße stellt keine wesentliche
Betriebsgrundlage für das Betriebsunternehmen, die GmbH, dar. Wie ausgeführt, ist
Voraussetzung für die Annahme einer wesentlichen Betriebsgrundlage eine funktionale
Bedeutung für das Betriebsunternehmen. Eine funktionale Bedeutung im Sinne der o.g.
Rechtsprechung ist nicht gegeben. Die Betriebsgesellschaft nutzte das Grundstück selbst
nicht aktiv für ihre betrieblichen Zwecke, sondern stellte es lediglich im Tauschweg einem
anderen Unternehmer, nämlich Herrn A2, zur Verfügung. Dieser nutzte das Grundstück aktiv
für seine unternehmerischen Zwecke (Anbau von Pflanzen).

Das Grundstück R-Straße, hatte danach für die GmbH die Funktion eines reinen 137
Zahlungsmittels, nämlich die eines Zahlungsmittels für die nach dem Vertrag vom 7. Juli 1989
zu erbringende Gegenleistung für die Gestattung der Nutzung des Grundstücks G-Straße.

b) Die Höhe der laufenden Einkünfte, die der Beklagte nach § 15 EStG der Besteuerung 138
unterworfen hat, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Dass diese in abweichender Höhe
der Besteuerung zu unterwerfen sind, ist nicht vorgetragen und auch sonst nicht ersichtlich.

C. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Sätze 1 und 3 FGO. 139

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus 140

§§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 141

Die Revision wird gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 zugelassen. Zu der Frage, ob und unter welchen 142
Voraussetzungen ein Grundstück, welches überlassen wird um Tauschobjekt für ein anderes
Grundstück zu sein, wesentliche Betriebsgrundlage im Sinne der zur Betriebsaufspaltung
ergangenen Rechtsprechung sein kann, ist -soweit ersichtlich- bisher keine höchstrichterliche
Entscheidung ergangen.