
Datum: 12.01.2005
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 3328/02 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2005:0112.7K3328.02F.00

Tenor:

Unter Änderung des Gewinnfeststellungsbescheides 1997 vom 25.07.2000 wird der für die Beigeladene einheitlich und gesondert festgestellte Gewinn aus Gewerbebetrieb um 10.304,58 DM (5.268,65 Euro) niedriger festgestellt.

Der Gewinn wird in Höhe von 2.986.926 DM (1.527.191 Euro) als tarifbegünstigter Aufgabegewinn i. S. v. § 16 Abs. 1 und 3 EStG festgestellt.

Die Berechnung des Gewinns und die Verteilung auf die Feststellungsbeteiligten wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens einschließlich der Kosten der Beigeladenen trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand:

Streitig ist, ob eine tarifbegünstigte Teilbetriebsaufgabe vorliegt.

Die Kläger (Kl.) sind die Rechtsnachfolger des im Laufe des Rechtsstreits verstorbenen ehemaligen Kommanditisten der A GmbH & Co. KG i. L. (KG) B. Weitere Kommanditisten

1

2

3

sind Frau C, Frau D und Frau E. Komplementärin ist die A GmbH, deren Geschäftsführer F durch die Gesellschafter abberufen wurde. Ein neuer Geschäftsführer wurde nicht bestellt.

Seit dem 23.05.2002 wird auf Antrag des Beklagten – Bekl. – (11.09.2001) ein Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG durchgeführt. 4

Unternehmensgegenstand der KG waren der Betrieb eines Reisebüros sowie die Herausgabe der ...zeitung G. Zum Betriebsvermögen der KG gehörten die Grundstücke H-straße 1 und I. Zum Sonderbetriebsvermögen der KG gehörten die Grundstücke H-straße 2 (Erdgeschoss) und H-straße 3 (Teileigentum). 5

Auf dem Grundstück H-straße 3 wurde das Reisebüro betrieben, das unbebaute Grundstück I wurde nicht betrieblich genutzt. Im Erdgeschoss des Grundstücks H-straße 1 war die Redaktion der Zeitung untergebracht, während das Untergeschoss und das Obergeschoss zu Vermietungszwecken genutzt wurden. Die Verwaltung und der Vertrieb der Zeitung erfolgte vom Erdgeschoss des Grundstücks H-straße 2 aus. 6

Mit Vertrag vom 09.09.1997 wurden die "...zeitung und der Verlag" an den J ... GmbH & Co. KG (J) veräußert. Dieser übernahm u. a. sämtliches für die Herstellung, den Verlag und den Vertrieb des G erforderliches Anlage- und Umlaufvermögen des Teilbetriebes Verlag (§ 2); die bestehenden Dienstverträge gingen gemäß § 613 a Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) auf den Erwerber über (§ 7). Des Weiteren wurde ein Wettbewerbsverbot vereinbart, nach dem die KG sich verpflichtete, 3 Jahre lang nicht in Konkurrenz zum G tätig zu werden (§ 9). Nicht Gegenstand des Kaufvertrages waren die zum Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen der KG zählenden Grundstücke. Die bisher vom Betrieb "Zeitung" genutzten Räume wurden vielmehr dem J mietweise zur Verfügung gestellt (§ 10). Wegen der Einzelheiten wird auf die Kopie des Vertrages vom 09.09.1997 Bezug genommen. 7

Bis September 1998 wurden die Räumlichkeiten durch den J genutzt; der Mietvertrag endete durch Kündigung des J am 15.01.1999. 8

Der J zahlte einen Kaufpreis in Höhe von letztlich 2.504.399 DM sowie 500.000 DM zzgl. Umsatzsteuer (USt) für das vereinbarte Wettbewerbsverbot. 9

In der Bilanz für das Streitjahr 1997 erklärte die KG die Entnahme der Grundstücke H-straße 2 und 1 und wies einen Gewinn aus der Veräußerung des Teilbetriebes "Verlag", der entsprechend in der Feststellungserklärung vom 04.11.1999 deklariert wurde, in Höhe von insgesamt 2.986.926 DM aus. Umfasst war auch der Gewinn aus der Entnahme der Grundstücke. 10

Die Mieterträge aus den Grundstücken H-straße 2 und 1 wurden ab dem Zeitraum Oktober 1997 nicht mehr bei der KG erfasst. Eine Eigentumsumschreibung bzgl. des Grundstücks H-straße 1 erfolgte nicht. 11

Der Bekl. folgte zunächst den Angaben aus der Feststellungserklärung und erließ am 11.11.1999 einen entsprechenden Feststellungsbescheid, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung (AO) stand. 12

Ab Februar 2000 führte der Bekl. eine Betriebsprüfung (Bp) bei der KG durch. Dabei kam der Betriebsprüfer zu dem Ergebnis, dass eine Entnahme der Grundstücke H-straße 2 und 1 nicht vorlag. Bzgl. des Grundstücks H-straße 1 hätten sich keine Änderungen der Eigentumsverhältnisse ergeben und auch aus wirtschaftlichen Gesichtspunkten komme eine 13

geänderte Vermögenszuordnung nicht in Betracht; auch eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken der Gesellschafter liege nicht vor. Das Grundstück H-sraße 2 stelle bis zur Beendigung des Mietvertrages mit dem J notwendiges Sonderbetriebsvermögen der KG dar. Da die Grundstücke zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Geschäftsbereichs "Zeitung" gehörten und dieser Teilbetrieb nicht in einem kurzen Zeitraum abgewickelt worden sei, liege weder eine Teilbetriebsveräußerung noch eine Teilbetriebsaufgabe vor.

Der Bekl. schloss sich der Auffassung des Prüfers an und erließ am 25.07.2000 einen geänderten Feststellungsbescheid, in welchem ein tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn nicht mehr angesetzt wurde; des Weiteren wurden die Mieteinnahmen aus den Grundstücken H-sraße 2 und 1 erfasst. 14

Gegen den Bescheid legte die KG Einspruch ein, zu dessen Begründung im Wesentlichen vorgetragen wurde, dass die Grundstücke H-sraße 2 und 1 wirksam entnommen worden seien, was in der Buchhaltung auch nachvollzogen werden könne. Die Vermietung der Grundstücke sei auch nicht durch die KG sondern durch die Gesellschafter erfolgt. Dass eine zivilrechtliche Übereignung nicht stattgefunden habe, sei ohne Bedeutung, da es allein auf das wirtschaftliche Eigentum ankomme. Da die Grundstücke zudem keine wesentlichen Grundlagen des Teilbetriebes Verlag darstellten, komme eine begünstigte Teilbetriebsveräußerung auch ohne Entnahme in Betracht. 15

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. In der ablehnenden Einspruchsentscheidung (EE) vom 07.05.2002 stellte der Bekl. darauf ab, dass eine Teilbetriebsveräußerung daran scheitere, dass nicht sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen auf den Erwerber übergegangen oder ins Privatvermögen überführt worden seien. Sowohl das Grundstück H-sraße 1 als auch das Grundstück H-sraße 2 seien wesentliche Grundlagen des Betriebes des G gewesen. Diese seien nicht entnommen worden, was sich bereits daraus ergebe, dass eine Vermietung durch die KG erfolgt sei. Eine tarifbegünstigte Teilbetriebsaufgabe scheitere daran, dass nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang veräußert bzw. ins Privatvermögen überführt worden seien. Durch die Vermietung der Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage für einen Zeitraum von 16 Monaten scheide ein wirtschaftlich einheitlicher Abwicklungsvorgang aus. 16

Die EE wurde sowohl dem Vertreter der Einspruchsführerin als auch allen Feststellungsbeteiligten bekannt gegeben. 17

Am 04.06.2002 hat der Rechtsvorgänger der Kl. Klage erhoben, mit der er die Festsetzung des begünstigten Aufgabegewinns für die KG begehrte. Am 10.06.2002 hat außerdem die Kommanditistin E als Kommanditistin der Gesellschaft Klage erhoben (Az. 7 K 3153/02 F). 18

Zur Begründung tragen die Kl. vor, dass es sich bei dem Geschäftszweig "Zeitung" unstreitig um einen Teilbetrieb handele, welcher aufgegeben worden sei. Unabhängig von der Frage, ob die Grundstücke wesentliche Betriebsgrundlagen darstellten, seien diese jedenfalls im Streitjahr entnommen worden. Die dazu erforderliche Entnahmehandlung sei in der entsprechenden Darstellung im Jahresabschluss für die KG und der Erklärung des steuerbegünstigten Veräußerungsgewinns unter Aufdeckung der stillen Reserven zu sehen. Der Entnahmewille ergebe sich durch entsprechende im Vorfeld vorgenommene Planungen, welche dann letztlich in der Unterzeichnung der Steuererklärung dokumentiert worden seien. Die grundbuchrechtliche Eigentumsumschreibung auf die Gesellschafter sei dagegen nicht zwingend für eine Entnahme vorausgesetzt. Eine solche Umschreibung sei auch geplant gewesen, aber wegen der Unzuverlässigkeit des damaligen Geschäftsführers der Komplementär-GmbH nicht erfolgt. Es liege eine private Nutzung der Grundstücke durch die 19

Gesellschafter durch die Vermietung an den J vor. Dementsprechend seien die Mieteinnahmen aus den bislang vom Teilbetrieb "Zeitung" genutzten Räumlichkeiten der Gebäude H-Straße 2 und 1 auch nicht mehr im Jahresabschluss der KG erfasst worden. Die noch im Jahresabschluss ausgewiesenen Mieterträge in Höhe von insgesamt 7.237,50 DM beträfen ausschließlich den Zeitraum vor der Teilbetriebsveräußerung.	
Im Übrigen gehörten die Grundstücke auch gar nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Geschäftsbereichs Zeitung. Weder nach einer funktionalen noch nach einer quantitativen Betrachtung seien sie für den Betrieb erforderlich gewesen, da sie kein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung besessen hätten und auch keine erheblichen stillen Reserven in ihnen gebunden gewesen seien.	20
Die Kl. beantragen,	21
den begünstigten Veräußerungsgewinn für die A GmbH & Co. KG auf 1.527.191,02 Euro (2.986.926 DM) festzusetzen und die von der Bp vorgenommene Gewinnerhöhung um 4.463,37 Euro (8.729,58 DM) und weitere 805,27 Euro (1.575 DM) Mieteinnahmen rückgängig zu machen.	22
Der Bekl. beantragt,	23
die Klage abzuweisen.	24
Er hält an seiner in der EE vertretenen Rechtsauffassung fest.	25
Der Berichterstatter hat am 05.05.2004 einen Erörterungstermin abgehalten; auf das Terminprotokoll wird verwiesen.	26
Mit Beschluss vom 22.12.2004 ist die A GmbH & Co. KG i. L. zum Verfahren beigelegt worden.	27
Die Beigeladene beantragt,	28
den begünstigten Veräußerungsgewinn für die A GmbH & Co. KG auf 1.527.191,02 Euro (2.986.926 DM) festzusetzen und die von der Bp vorgenommene Gewinnerhöhung um 4.463,37 Euro (8.729,58 DM) und weitere 805,27 Euro (1.575 DM) Mieteinnahmen rückgängig zu machen.	29
Der Senat hat am 12.01.2005 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	30
<u>Entscheidungsgründe:</u>	31
Die Klage ist zulässig und begründet.	32
I.	33
Eine Verbindung des Verfahrens 7 K 3153/02 F nach § 73 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) war nicht vorzunehmen, da jene Klage mangels Klagebefugnis der Klägerin unzulässig ist; auf das Protokoll wird Bezug genommen.	34
Die Klagebefugnis der Kl. ergibt sich aus § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO. Der inzwischen verstorbene Rechtsvorgänger der Kl. ist bereits vor Erhebung der Klage aus der KG ausgeschieden (28.06.2000) und war auch Adressat des angefochtenen Bescheides wie auch der EE.	35

Die Kl. haben das durch den Tod des B unterbrochene Verfahren als dessen Rechtsnachfolger aufgenommen, § 155 FGO i. V. m. § 239 Abs. 1 Zivilprozessordnung (ZPO).	36
II.	37
Die Klage ist begründet.	38
Der Bekl. hat zu Unrecht das Vorliegen einer Teilbetriebsaufgabe verneint; der angefochtene Bescheid ist daher rechtswidrig und verletzt die Kl. und die Beigeladene in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 FGO.	39
1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung bzw. der Aufgabe eines Gewerbebetriebes oder eines Teilbetriebes (§ 16 Abs. 1 Nr. 1, Abs. 3 Einkommensteuergesetz, EStG), wobei die sich daraus ergebenden Gewinne gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG steuerbegünstigt sind.	40
Der von der KG betriebene Geschäftszweig "Zeitung/Verlag" stellt – wie auch zwischen den Parteien unstreitig ist – einen Teilbetrieb im Sinne des § 16 EStG dar, denn es handelte sich um einen organisch geschlossenen, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteten Teil eines Gewerbebetriebes, der für sich allein lebensfähig ist (in ständiger Rechtsprechung verwandte Definition, vgl. BFH-Urteile vom 19.11.1985 VII R 189/93, BFH/NV 1987, 275; vom 23.11.1988 X R 1/86, BStBl. II 1989, 376 und vom 18.06.1998 IV R 56/97, BStBl. II 1998, 735).	41
Die Aufgabe eines (Teil-)Betriebes setzt voraus, dass ein Betrieb mit seinen wesentlichen Grundlagen in einem einheitlichen Vorgang (d. h. innerhalb kurzer Zeit) veräußert oder teilweise veräußert und teilweise ins Privatvermögen überführt wird und dadurch als selbständiger Organismus des Wirtschaftslebens zu bestehen aufhört (BFH-Urteile vom 29.10.1981 IV R 138/78, BStBl. II 1982, 381; vom 10.02.1994 IV R 37/92, BStBl. II 1994, 564 und vom 09.09.1993 IV R 30/92, BStBl. II 1994, 105).	42
Nach Ansicht des erkennenden Senats sind diese Voraussetzungen im Streitfall erfüllt.	43
Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen eines Gewerbebetriebes gehören diejenigen Wirtschaftsgüter, die nach Art des Betriebes für diesen funktional wesentlich sind, denen also für die Betriebsführung ein besonderes wirtschaftliches Gewicht zukommt oder in denen besondere stille Reserven gebunden sind (BFH-Urteile vom 13.02.1996 VIII R 39/92, BStBl. II 1996, 409; vom 14.07.1993 X R 74-75/90, BStBl. II 1994, 15 und vom 02.10.1997 IX R 84/96, BStBl. II 1998, 104).	44
Zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebes "Zeitung/Verlag" gehörten daher neben den mit Vertrag vom 09.09.1997 auf den J übertragenen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern auch die im Betriebsvermögen bzw. Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft vorhandenen Grundstücke H-straße 2 und 1. Diesen kam nämlich für die Betriebsführung ein besonderes Gewicht zu. Für das Grundstück H-straße 1 ergibt sich dies aus dem Umstand, dass dieses im Stadtgebiet von X gelegen ist und im Erdgeschoss des Gebäudes die Redaktion der Tageszeitung untergebracht war. Für eine Zeitung mit überwiegend örtlicher Berichterstattung und lokalem Anzeigenteil stellt eine zentral gelegene Redaktion mit der Möglichkeit, von Lesern wahrgenommen zu werden und Anzeigen direkt aufnehmen zu können, einen nicht unerheblichen Standortfaktor dar.	45

Gleiches gilt für das Grundstück H-sraße 2. Nach der Rechtsprechung des BFH kann auch ein reines Büro- und Verwaltungsgebäude eine wesentliche Betriebsgrundlage sein, nämlich dann, wenn es räumlich und funktional für die Geschäftstätigkeit von Bedeutung ist, z. B. wenn das Unternehmen ohne das Gebäude nur bei einer einschneidenden Änderung seiner Organisation durchgeführt werden könnte (BFH-Beschluss vom 16.10.2000 VIII B 18/99, BFH/NV 2001, 438 und BFH-Urteil vom 02.04.1997 X R 21/93, BStBl. II 1997, 565). Dass für den Betrieb einer Tageszeitung mit entsprechendem Verlag ein eigenes Verwaltungsgebäude benötigt wird, liegt auf der Hand. Besondere Bedeutung für den Betrieb der KG erhielt das Grundstück H-sraße 2 allein schon durch die räumliche Nähe zum Redaktionsgebäude und die sich daraus ergebenden logistischen und organisatorischen Vorteile. Die besondere Bedeutung für die Betriebsführung des Zeitungsbetriebes lässt sich auch daran erkennen, dass der Erwerber sich die Nutzung des Grundstücks zunächst im Wege der Miete sicherte.

Nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen zählten dagegen die Grundstücke I und H-sraße 3, die weder betrieblich durch den Teilbetrieb Zeitung genutzt wurden noch erhebliche stille Reserven enthielten. 47

Die Grundstücke H-sraße 2 und 1 sind aus dem Betriebsvermögen der KG entnommen worden. 48

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH erfordert eine Entnahme eine von einem Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung, aus welcher nach außen erkennbar wird, dass die Verknüpfung des Wirtschaftsguts mit dem Betriebsvermögen gelöst wird und das Wirtschaftsgut nur noch für private Zwecke genutzt werden soll (BFH-Urteile vom 16.03.1983 IV R 36/79, BStBl. II 1983, 459 und vom 25.06.2003 X R 72/98, BStBl. II 2004, 403). Im Streitfall ergibt sich die vom Entnahmewillen getragene Entnahmehandlung daraus, dass die KG in der Bilanz für das Streitjahr die Entnahme der Grundstücke im Zusammenhang mit der Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus der Teilbetriebsveräußerung erklärt, die in den Grundstücken enthaltenen stillen Reserven in den Veräußerungsgewinn einfließen ließ und den so ermittelten Gewinn auch der Feststellungserklärung zu Grunde gelegt hat. Des Weiteren hat die KG auch keine Mieteinnahmen mehr aus der Vermietung des Grundstücks erklärt und damit deutlich gemacht, dass die betriebliche Bindung gelöst war. Der BFH hat wiederholt entschieden, dass der Zuordnung der Einkünfte in der Steuererklärung für eine Entnahme zumindest dann Bedeutung zukommen kann, wenn gleichzeitig die mit der Entnahme verbundene steuerliche Folgerung des Ausweises des Entnahmegewinns gezogen wird (BFH-Urteile vom 07.02.2002 IV R 32/01, BFH/NV 2002, 1135 und vom 09.08.1989 X R 20/86, BStBl. II 1990, 128). 49

Entgegen der Ansicht des Bekl. konnten die Grundstücke auch entnommen werden, weil sie nicht mehr betrieblichen Zwecken des Teilbetriebes "Zeitung/Verlag" dienten. 50
Unternehmenszweck des Teilbetriebs war die Herausgabe und der Vertrieb der Tageszeitung G. Dieser Betriebszweck war durch die Veräußerung an den J und das im Zusammenhang damit vereinbarte Wettbewerbsverbot nicht mehr zu verwirklichen. Eine Betätigung in dem bisherigen Geschäftsfeld war nicht mehr möglich, so dass die betriebliche Bindung endgültig gelöst war. Nach der Rechtsprechung des BFH kann sogar allein die Vermietung und Verpachtung eines bisher betrieblich genutzten Grundstücks eine Entnahme sein, wenn sie mit der betrieblichen Tätigkeit im Übrigen in keinem wirtschaftlichen Zusammenhang steht und auf Dauer angelegt ist (BFH-Urteil vom 01.10.1986 I R 96/83, BStBl. II 1987, 113).

Dass im Streitfall der Mietvertrag über die Grundstücke noch von der KG geschlossen worden ist und eine Eigentumsumschreibung des Grundstücks H-sraße 1 nicht erfolgte, ist gegenüber den oben angeführten Argumenten ohne Bedeutung. Der Mietvertrag wurde im 51

Zusammenhang mit der Veräußerung des Teilbetriebes vereinbart; zu diesem Zeitpunkt standen die Grundstücke noch im (Sonder)Betriebsvermögen der KG, so dass diese allein zu einem entsprechenden Vertragsschluss rechtlich befugt war. Die fehlende Umschreibung im Grundbuch stellt zwar einen formellen Mangel dar, der nach Ansicht des Senats die übrigen vorliegenden tatsächlichen Umstände, die für eine Entnahme sprechen, jedoch nicht zu entkräften vermag. Der Kl. hat zu diesem Punkt nachvollziehbar vorgetragen, dass eine Eigentumsumschreibung tatsächlich geplant gewesen sei, wegen der Unzuverlässigkeit des Geschäftsführers der GmbH jedoch nicht vollzogen worden sei.

Die Entnahme der Grundstücke erfolgte schließlich auch in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der übrigen wesentlichen Betriebsgrundlagen, so dass insgesamt eine tarifbegünstigte Teilbetriebsaufgabe vorliegt. 52

2. Folge der Entnahme der Grundstücke ist weiter, dass die ab Oktober 1997 aus diesem Grundstück entstandenen Mieterträge (8.729,58 DM bzw. 1.575 DM) – wie ursprünglich erklärt – bei den Gesellschaftern und nicht bei der KG zu erfassen sind. 53

Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. 54

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 Zivilprozessordnung (ZPO). 55