
Datum: 17.01.2012
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 1936/09 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2012:0117.1K1936.09E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

- Streitig ist, ob ein Grundstücksverkauf im Streitjahr 2007 im Rahmen der Aufgabe eines Gewerbebetriebs erfolgte. 1 2
- Der Kläger, geboren am 5.3.1925, verkaufte zum 1.1.2007 das Objekt X in I. Der notarielle Kaufvertrag vom 20.10.2006 (UR Nr. 356 für 2006 des Notars) weist in der Präambel den Kläger als Alleineigentümer des mit einem ehemaligen Tankstellengebäude nebst Werkstatthallen, Gebädetrakt mit Wohnung und Büro sowie Nebenräumen bebautes Grundstück aus. Gemäß § 2 dieses Kaufvertrages betrug der Kaufpreis 160.000 Euro und war fällig und zahlbar am 2.1.2007. Der Besitzübergang erfolgte entsprechend § 7 des Kaufvertrages am 1.1.2007. 3
- Der Kläger hatte dieses Grundstück im Rahmen der Erbfolge von seiner verstorbenen Ehefrau erworben, die es wiederum als Mitglied der Erbengemeinschaft H erhalten hatte. Diese Erbengemeinschaft H hatte am 9.6.1965 die bis dahin auf diesem Grundstück selbst betriebene Tankstelle an die B AG verpachtet (Pachtvertrag vom 9.6.1965, s. Bl. 79ff. d. GA). Der Pächter führte die verpachtete Tankstelle im Wesentlichen fort. 4
- Während der Pachtzeit war ein Vorkaufsrecht für die Pächterin in Abteilung II des Grundbuches eingetragen worden. 5

- Bereits seit 1939 sind auf dem Grundstück auch Garagen vorhanden, die im Rahmen des vorhandenen Gewerbebetriebs vermietet wurden, und zwar zunächst 10 Garagen. Zum Zeitpunkt des Verkaufes befanden sich auf dem Grundstück insgesamt 32 Garagen. 6
- In den Jahren der Verpachtung des Grundstücks an die B AG erfolgte ausweislich der Einheitswertakte wiederholt Nutzungsänderungen. 7
- Am 18.7.2007 erstellte der Klägervorteiler wie in den Vorjahren einen Jahresabschluss für das Unternehmen "H Vermietung". In diesem wurde das verkaufte Grundstück mit einem Grundstückswert von 10.176,72 Euro aufgeführt. Für Geschäftsbauten, Hof- und Wegebefestigungen sowie eine Heizungsanlage wurden jeweils ein Erinnerungswert von 0,50 Euro aufgeführt. Für 2006 wurde ein Gewinn in Höhe von 27.899,88 Euro ermittelt, der aufgerundet auf 27.900 Euro in der am 25.7.2007 eingereichten Anlage GSE zur Einkommensteuererklärung für 2006 aufgeführt worden ist. Dies entsprach der Handhabung durch den Kläger in der Vergangenheit bis VZ 2004. 8
- Aktenkundig ist weiter, dass seit dem VZ 2000 für das betroffene Grundstück auch Vermietungseinnahmen in Höhe von zunächst 3.600 DM, seit VZ 2002 in Höhe von 1.840 Euro, erklärt worden sind, die in den Einkommensteuerfestsetzungen Berücksichtigung antragsgemäß als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung fanden. 9
- In der Einkommensteuererklärung für 2005 war ausnahmsweise von Klägerseite statt einer Anlage GSE nur die Anlage V für das hier betroffene Grundstück eingereicht worden. Der Beklagte hat allerdings diesen Wert abzüglich der in den Vorjahren in den entsprechenden Anlagen V gemachten Beträgen im Rahmen der am 12.5.2006 Einkommensteuerfestsetzung bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigt und die um Einreichung der Bilanz gebeten. Ausweislich des in den Steuerakten vorliegenden "Überwachungsbogen Ruhender Gewerbebetrieb" wurde am 19.7.2006 mit dem Klägervorteiler über die Gewerblichkeit der Einkünfte gesprochen. Dort heißt es "weiterhin gew. Einkünfte mit Stber. Besprochen!". Ausweislich dieses Überwachungsbogens ist die Betriebsaufgabe bis dahin von Klägerseite nicht erklärt worden. Mit Schreiben vom 9.8.2006 hat der Klägervorteiler den am 10.6.2006 erstellten Jahresabschluss eingereicht. 10
- In der Folgezeit wurde wiederholt zwischen dem Büro des Klägervorteilers und der Veranlagungssachbearbeiterin des Beklagten telefonisch über das Fortbestehen der Gewerblichkeit gesprochen. 11
- Unter dem 31.10.2007 teilte der Klägervorteiler dann mit, dass er die Erstellung einer Aufgabebilanz nicht für notwendig erachte. Das Objekt sei schon seit Jahren in seinen Unterlagen als Vermietungsobjekt geführt worden. Die Ergebnisse aus diesem Objekt seien allerdings irrtümlich in der Anlage "Einkünfte aus Gewerbebetrieb" erfasst worden. Es handele sich dennoch um ein privates Vermietungsobjekt. 12
- Am 17.1.2008 erließ der Beklagte daraufhin einen Vorauszahlungsbescheid für die Einkommensteuer 2007 und setzte dabei eine nachträgliche Vorauszahlung für das Streitjahr 2007 in Höhe von 22.713 Euro fest. Er ging von einer Veräußerung des Grundstücks im Rahmen der Aufgabe eines Gewerbebetriebs aus. Hiergegen legte der Kläger am 15.2.2008 Einspruch ein. Am 3.4.2008 reichte er seine Einkommensteuererklärung für 2007 ein. Durch Bescheid vom 18.6.2008 setzte der Beklagte die Einkommensteuer 2007 fest. Er berücksichtigte einen Veräußerungsgewinn für das Grundstück in Höhe von 145.000 Euro sowie einen Freibetrag i.S.d. § 16 Abs. 4 EStG in Höhe von 36.000 Euro bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Ansonsten erfolgte die Einkommensteuerfestsetzung antragsgemäß. 13

Der Kläger legte am 20.6.2008 Einspruch ein, den der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 8.5.2009 als unbegründet zurückwies. Die Einspruchsentscheidung ist am 8.6.2009 zur Post gegeben worden. Der Kläger hat am 10.6.2009 Klage eingereicht.

Er ist auch weiterhin der Ansicht, dass im Zeitpunkt der Veräußerung des Grundstücks ein Gewerbebetrieb des Klägers nicht mehr vorgelegen habe. Die für den Betrieb einer Tankstelle notwendigen Vorrichtungen hätten gefehlt. Diese seien bereits 1987 ausgebaut worden. Letzte Vorrichtungen seien mit Ende des Pachtverhältnisses in 1991 entfernt worden. Ab diesem Zeitpunkt seien die wesentlichen Betriebsgrundlagen des bis dahin ruhenden Gewerbebetriebs nicht mehr vorhanden gewesen. Denn gerade die Tankstelle habe dem Betrieb wie dem Grundstück das Gepräge gegeben. Auch sei es dem Kläger aufgrund eines darüber hinaus dem ehemaligen Pächter der Tankstelle, der B AG, eingeräumten Vorkaufsrechts sowie einer fehlenden behördlichen Genehmigung nicht möglich gewesen, den Betrieb einer Tankstelle aufzunehmen. Folglich habe mit dem Ausbau der Vorrichtungen eine Zwangsbetriebsaufgabe vorgelegen. 14

Entscheidend sei die Nutzung des Grundstücks. Diese habe nach Entfernung der Vorrichtungen für die Tankstelle in der reinen Vermietung des Grundstücks mit den sich darauf befindlichen Gebäuden, Hallen und Garagen bestanden. Es habe deshalb ausschließlich Privatvermögen vorgelegen. Dies habe der Kläger auch in Bezug auf ca. 5 Garagen seit Jahren fortlaufend im Rahmen der Einkommensteuererklärungen erklärt. Insoweit sei selbst im Fall des Fehlens einer Zwangsbetriebsaufgabe von Privatvermögen auszugehen, so dass der Veräußerungsgewinn zu reduzieren sei. 15

Ein darüber hinaus bestehender Gewerbebetrieb aufgrund der Verpachtung von Grundstücksteilen als gewillkürtes Betriebsvermögen eines abgespaltenen Betriebs "Garagen- und Stellplatzverpachtung" anzusehen, sei nicht möglich. Anders als im Fall des FG Köln (Urteil vom 14.7.2010 10 K 1442/07, EFG 2010, 2013) seien die Garagen an verschiedene Pächter überlassen worden und nicht wie dort nur an einen Pächter. 16

Der Kläger beantragt, 17

die Einkommensteuerfestsetzung 2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8.5.2009 dahingehend zu ändern, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht angesetzt werden.

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Er verweist auf die Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor, dass Treu und Glauben zugunsten der Finanzverwaltung zu beachten sei. Der Kläger müsse sich deshalb hieran festhalten. 21

Der Berichterstatter hat den Sach- und Streitstand mit den Beteiligten am 28.6.2011 erörtert. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge verwiesen. 22

Entscheidungsgründe 23

Die zulässige Klage ist unbegründet. 24

25

Sie betrifft die Einkommensteuerfestsetzung und nicht (mehr) die Einkommensteuervorauszahlung für das Streitjahr. Der Einkommensteuerbescheid hat gemäß § 365 Abs. 3 AO, darauf weist der Beklagte in der Einspruchsentscheidung ausdrücklich hin, den Einkommensteuervorauszahlungsbescheid ersetzt (vgl. Seer in T/K, § 365 AO, Rz. 28).

Der Beklagte hat zu Recht die Veräußerung des Grundstücks als Veräußerungsvorgang i.S.d. §§ 16 Abs. 1, Abs. 3 EStG angesehen. Mangels vorheriger Aufgabeerklärung erfolgte diese Veräußerung des Grundstücks nämlich im Rahmen des bis dahin weiterhin vorliegenden Gewerbebetriebes des Klägers und führte gleichzeitig zu dessen Aufgabe. Eine vorherige Zwangsbetriebsaufgabe aufgrund des Entfernens der Tankvorrichtungen liegt gerade nicht vor, da diese keine wesentlichen Betriebsgrundlagen des hier zu beurteilenden Betriebs darstellten. 26

Durch die Verpachtung der Tankstelle an die B AG im Pachtvertrag vom 9.6.1965 erfolgte keine Aufgabe des gewerblichen Betriebs, den die Erbengemeinschaft H zu diesem Zeitpunkt betrieben hatte. Vielmehr verpachtete sie einen Teil dieses Betriebes im Rahmen ihrer Grundstücksvermietung, die sie, das ist zwischen den Beteiligten auch unstreitig, bis zur Veräußerung fortführte. Diese Grundstücksvermietung erfolgte von Anfang an im Rahmen eines Gewerbebetriebs, wovon der Senat aufgrund der Gesamtumstände ausgeht. Hierfür sprach schon die Art und Weise der seit den 30iger Jahren betriebenen Vermietung im Zusammenhang mit der Tankstelle nebst Werkstatt und Büro. 27

Ausweislich der Einheitswertakte bestand der Betrieb auf dem hier betroffenen Grundstück nämlich neben der Tankstelle aus Werkstattgebäuden, Büro und vor allem Garagen. Letztere sind von Anfang an in hoher Anzahl (10 Garagen bereits in 1939) vorhanden. Sie gaben neben der Tankstelle dem hier zu beurteilenden Betrieb das Gepräge und bildeten erkennbar eine Einheit. 28

Dieser Betrieb ist als Gewerbebetrieb i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG anzusehen. Dabei kann dahinstehen, ob die Vermietung der Garagen bereits aufgrund der großen Anzahl den Bereich der privaten Vermögensverwaltung von Anfang an überschritten hatten oder gewillkürtes Betriebsvermögen des Tankstellenbetriebs von Anfang an waren. Eine Trennung dieser Unternehmensbereiche erfolgte zu keinem Zeitpunkt. Das gewerbliche Unternehmen, wie es sich zum Zeitpunkt der Verpachtung der Tankstelle an die B AG in 1965 ergab, ruhte somit auf zwei Standbeinen: neben der Tankstelle auf diesem – somit auch gewerblichen – Garagenbetrieb. 29

Folge dieser Unternehmensstruktur war es, dass die Verpachtung der Tankstelle in 1965 nicht dazu führte, dass es insoweit zu einer (Teil-)Betriebsaufgabe kommen konnte. Entscheidend ist vielmehr, dass durch die Verpachtung des Tankstellenteils nebst den dazu gehörigen Gebäuden nur dieser Unternehmensbereich, der notwendiges Betriebsvermögen des vorhandenen Gewerbebetriebs war, im Rahmen einer Verpachtung übertragen worden ist. Der daneben bestehende Garagenbetrieb verblieb beim Kläger bzw. dessen Rechtsvorgängern. 30

Da zu diesem Zeitpunkt keine Aufgabeerklärung gegenüber dem Beklagten abgegeben wurde sondern auch weiterhin gewerbliche Einkünfte erklärt wurden, ist erkennbar, dass der bisherige Gewerbebetrieb fortgeführt wurde. Die zumindest originär gewerblich betriebliche Tankstelle wurde durch die Verpachtung im Rahmen dieses fortgeführten Gewerbebetriebes zum Verpachtungsobjekt. Der Gewerbebetrieb stellte ab diesem Augenblick vollumfänglich einen gewerblichen Verpächterbetrieb dar. 31

Dem jeweiligen Betriebsinhaber kam es ab diesem Zeitpunkt allein auf die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern an Dritte an. Dies wurde durch die in der Folge vom Kläger bzw. dessen Rechtsvorgängerin erlaubten Nutzungsänderungen unterstrichen. Der ursprünglich vielleicht als Tankstelle nebst Garagenvermietung gestartete Betrieb ist somit in der Folgezeit zu einem Unternehmen der gewerblichen Verpachtung geworden und von Klägerseite auch ausdrücklich so im Rahmen der eigenen Gewinnermittlungen fortgeführt worden. Dieser Gewerbebetrieb ist erst durch die Veräußerung des Grundstücks im Streitjahr beendet worden. 32

Im Rahmen dieses Unternehmens kann nicht davon ausgegangen werden, dass die Tankstelle etwa die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage war. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind nämlich solche Gegenstände, die nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalls unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden Betriebs dem Betrieb das Gepräge geben. Dabei wird auf eine sachliche Erforderlichkeit abgestellt (vgl. nur BFH-Urteil vom 19.03.2009 IV R 45/06, BStBl II 2009, 902 mwN.). Gerade hieran fehlt es aber aufgrund der dargestellten zweigeteilten Struktur des fraglichen Unternehmens. 33

Da aber die Tankstelle nur ein Bestandteil dieses Unternehmens und dabei keine wesentliche Betriebsgrundlage war, konnte auch die spätere Aufgabe durch Ausbau der Tankstellenvorrichtungen nicht zu einer Zwangsaufgabe führen (ähnlich FG Köln, Urteil vom 14.7.2010, 10 K 1442/07, EFG 2010, 2013; Rev. IV R 40/10). Nicht entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob die Verpachtung der Wirtschaftsgüter an einen oder mehrere Pächter bzw. Mieter erfolgte. 34

Sollte man dagegen zu der Auffassung kommen müssen, dass die Tankstelle eine wesentliche Betriebsgrundlage des Verpächterbetriebs des Klägers darstellte, so führt dies zu keinem anderen Ergebnis. Die Verpachtung erfolgte dann im Rahmen einer Betriebsverpachtung. Zu dem vorhandenen Verpächterbetrieb gehörte aber auch dann eine gewerbliche Garagenvermietung, die schon aufgrund der hohen Anzahl diesem in gleicher Art und Weise das Gepräge gab. Allein die Aufgabe der Tankstelle in der Folgezeit kann deshalb nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe des gesamten Verpächterbetriebs führen. 35

Unerheblich ist im vorliegenden Fall, dass während der Pachtzeit mit der B AG bzw. deren Tochtergesellschaft ein Vorkaufsrecht zu deren Gunsten im Grundbuch eingetragen worden war. Diese Eintragung selbst führte nicht zu einer Zwangsbetriebsaufgabe. Denn eine rechtliche Bindung, wie in der von Klägerseite angeführten Entscheidung des BFH vom 3.6.1997 (IX R 2/95, BStBl II 1998, 373), dass nämlich an die B verkauft werden musste, ist nicht gegeben. Der Kläger hätte also jederzeit seine Tankstelle insoweit einrichten und betreiben können. 36

Da es also zu der von der Klägerseite angenommenen Zwangsbetriebsaufgabe fehlt, kann die Frage der Geltung von Treu und Glauben zugunsten der Finanzverwaltung dahinstehen. Insoweit, darauf verweist der Senat, fehlte es ansonsten aber schon an der Vergleichbarkeit zu der von Beklagtenseite aufgezeigten Entscheidung des FG Niedersachsen (Urteil vom 2.3.1999 VII 668/99, EFG 2000, 170). Zwar hat die Klägerseite für 2005 nur eine Anlage V eingereicht und auch später in Telefonaten in 2006 und 2007 darauf hingewiesen, dass eine Gewerblichkeit weiter vorliegt. Besondere Maßnahmen, die eine Verjährung der hier von Klägerseite als relevant angesehen Jahre 1987 bzw. 1991 verhindern sollten, sind nicht erkennbar. Erhöhte Mitwirkungspflichten der Klägerseite können deshalb nicht angenommen werden. Dies zeigt auch die erst seit 4.11.2011 geltende Neuregelung dieser Problematik in § 16 Abs. 3b EStG. Der Gesetzgeber ging hierbei davon aus, dass Handlungsbedarf besteht 37

und hat deshalb erst seitdem auf die Kenntnis der Finanzbehörde und die erhöhte Mitwirkung des Steuerpflichtigen abgestellt.

Unerheblich ist im vorliegenden Fall, dass anscheinend auch Einkünfte aus der Nutzung des fraglichen Grundstücks als Einkünfte gemäß § 21 Abs. 1 Nr. 1 EStG erklärt worden sind. Soweit das Grundstück betroffen ist, wovon auch die Klägerseite ausgeht, ist dieses als Ganzes Betriebsvermögen geblieben. Eine Entnahme eines Teils des Grundstücks erfolgte nicht und ist auch nicht durch die antragsgemäße Veranlagung von Einkünften im Rahmen der Einkommensteuererklärungen denkbar. Unzutreffende Steuererklärungen und deren antragsgemäß erfolgende Veranlagung haben nämlich keine Entnahme zur Folge (so schon BFH-Beschluss vom 04.06.2007 IV B 88/06, BFH/NV 2007, 2088).

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns erfolgte zutreffend und ist auch der Höhe nach ansonsten nicht bestritten worden.

Die Kostenentscheidung erfolgt aus § 135 Abs. 1 FGO.