Finanzgericht Münster, 9 K 933/20 F

Datum:	09.11.2022
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	9. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	9 K 933/20 F
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2022:1109.9K933.20F.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird nicht zugelassen.

T a t b e s t a n d 1

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein Grundstücksverkauf steuerbar ist. 2

Die Klägerin ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), deren Geschäftsgegenstand die Vermietung und Verpachtung eines eigenen Grundstücks darstellte. Gesellschafter der Klägerin sind die Herren C X, A X und B X zu jeweils einem Drittel. 3

Die Klägerin war Eigentümerin des mit einem Büro- und Lagergebäude bebauten Geschäftsgrundstücks D-Straße … in E (bei F), welches sie ab dem 01.11.1996 an die X & Y GmbH & Co. KG (im Folgenden die KG) vermietete (siehe Mietvertrag Bl. 125 ff. der Gerichtsakte), die dort eine Zweigniederlassung ihrer …großhandlung betrieb. Der Mietvertrag endete am 31.10.2002 und verlängerte sich um zwei Jahre, wenn nicht eine Seite unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten der Verlängerung widerspricht (§ 2 Nr. 3 des Mietvertrages). An der KG sind die Herren B X und A X zu jeweils 42,5% und C X zu 15% beteiligt. 4

Die Einkünfte aus der Vermietung des Grundstücks erklärte die Klägerin in den von ihr eingereichten Feststellungserklärungen in den Jahren 2001 bis 2004 (zunächst) als gewerbliche Einkünfte. Der Beklagte führte die Veranlagung insoweit erklärungsgemäß 5

durch.

Am 22.06.2006 gab die Klägerin für das Jahr 2004 eine berichtigte Feststellungserklärung ab, in der sie die Beendigung der Betriebsaufspaltung zum 30.09.2004 und ab diesem Zeitpunkt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte. Nach gescheiterten Verkaufsbemühungen sei das Grundstück ab dem 01.10.2004 an einen fremden Mieter zur Nutzung überlassen worden (Mietzins 2.300 € monatlich). Der berichtigten Feststellungserklärung waren eine Aufgabebilanz zum 30.09.2004 sowie eine Erklärung über die Überführung der Wirtschaftsgüter der Klägerin ins Privatvermögen beigefügt. Ferner nahm die Klägerin eine außerplanmäßige Abschreibung des Grundstücks (Buchwert: 324.055,12 €) auf den ihrer Ansicht nach anzusetzenden Teilwert (Verkehrswert) in Höhe von 304.000 € vor. Auf dieser Basis berechnete die Klägerin die Abschreibung im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. 6

In den Jahren 2007 und 2008 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung G (GKBp G) eine Betriebsprüfung (Bp) bei der Klägerin durch. Die Bp folgte der Erklärung über die Beendigung der Betriebsaufspaltung ab dem 01.10.2004 (Tz. 2.2 des Betriebsprüfungsberichts vom 10.04.2008). Sie ließ jedoch die Teilwertabschreibung mangels ihrer Ansicht nach nicht dauerhafter Wertminderung des Grundstücks nicht zu, wodurch sich der (Aufgabe-)Gewinn aus Gewerbebetrieb und die Abschreibung bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend erhöhten. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz. 2.3 und die Anlage 2 des Betriebsprüfungsberichts vom 10.04.2008 verwiesen. Der daraufhin vom Beklagten erlassene Änderungsbescheid wurde bestandskräftig. 7

Mit Notarvertrag vom 16.10.2013 (Bl. 116 der Gerichtsakte) veräußerte die Klägerin das Grundstück zum 01.12.2013 für einen Kaufpreis in Höhe von 400.000 € an den bisherigen Mieter H. 8

Im Jahr 2017 führte die GKBp G erneut bei der Klägerin eine Betriebsprüfung, diesmal für die Jahre 2012 und 2013 durch. Nach Auffassung der GKBp war die Veräußerung des Grundstücks im Streitjahr 2013 gem. § 23 EStG steuerbar, da zwischen der Überführung ins Privatvermögen (30.09.2004) und Veräußerung (Notarvertrag vom 16.10.2013) weniger als zehn Jahre gelegen hätten. Die Prüferin ging dabei, der rechnerischen Ermittlung des Steuerberaters der Klägerin folgend, von einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 118.544,71 € aus (Tz. 2.6 des Bp-Berichts vom 16.01.2018). 9

Der Beklagte folgte den Feststellungen der GKBp und erließ mit Datum vom 18.05.2018 einen geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr 2013, in dem er einen Gewinn aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S.d. § 23 EStG in Höhe von 118.544,71 € erfasste. 10

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Sie ist der Auffassung, die Betriebsaufspaltung habe bereits im Jahr 2001 mit der Einstellung der Tätigkeit der Zweigniederlassung geendet. Eine ausdrückliche Betriebsaufgabeerklärung sei nicht notwendig, da die Betriebsgesellschaft ihren Betrieb eingestellt habe. Die Voraussetzungen einer mitunternehmerischen unechten Betriebsaufspaltung hätten ab der Betriebsaufgabe im Jahr 2001 nicht mehr erfüllt werden können. 11

Mit Einspruchsentscheidung vom 17.03.2020 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Mit der Schließung der Zweigniederlassung der KG könne zwar die ursprüngliche Betriebsaufspaltung weggefallen sein, dies führe jedoch nicht zur Überführung der Wirtschaftsgüter des Besitzunternehmens in das Privatvermögen, weil die Klägerin ihren Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung fortgeführt habe. Eine 12

Entnahmehandlung/Betriebsaufgabeerklärung sei erst zum 30.09.2004 erfolgt. Bis dahin sei die Bilanzierung fortgesetzt worden und das Grundstück weiterhin als Betriebsvermögen erfasst worden. Jedenfalls wäre das Grundstück als Sonderbetriebsvermögen bei der KG zu bilanzieren gewesen. Denn es sei lediglich der Betrieb der Zweigniederlassung eingestellt worden und nicht das gesamten Unternehmen der KG.

Mit ihrer am 25.03.2020 erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihr Begehren gerichtlich weiter. Die Betriebsaufspaltung sei im Jahr 2001 durch sachliche Entflechtung beendet worden. Die unselbständige Zweigniederlassung in E sei zum 08.06.2001 geschlossen und alle Mitarbeiter zum 01.08.2001 entlassen worden. Die Klägerin habe das Gewerbe in E beim zuständigen Gewerbeamt abgemeldet und damit die Betriebseinstellung bekanntgegeben. Es sei beabsichtigt gewesen, das Grundstück schnell zu verkaufen. Dies sei trotz Einschaltung eines Maklers und Inserierung im Internet jedoch zunächst nicht gelungen. Zwischen dem 01.08.2001 und der Weitervermietung am 01.10.2004 sei deshalb der ursprünglich bis zum 31.10.2002 laufende Mietvertrag mit der Niederlassung nicht unverändert fortgeführt worden, sondern die KG habe eine monatliche Nutzungsentschädigung bzw. Schadensersatz in Höhe des Kapitaldienstes ohne Darlehenstilgung gezahlt. Es lägen weder die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung noch einer Betriebsunterbrechung vor. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) komme es nicht auf rechtlich unzutreffende Beurteilungen hinsichtlich einer Betriebseinstellung im Rahmen von Steuererklärungen und Betriebsprüfungen an. Auch die Hilfsargumentation des Beklagten sei unzutreffend: Das Grundstück sei kein Sonderbetriebsvermögen, da es nach der Schließung der unselbständigen Zweigniederlassung im Jahr 2001 nicht von der KG zur eigengewerblichen Tätigkeit genutzt worden sei. Das Grundstück sei vor Abschluss des Mietvertrages im Jahr 1996 nicht als Sonderbetriebsvermögen in der KG geführt worden, so dass das Grundstück nach Einstellung des Betriebs der Zweigniederlassung ebenfalls kein Sonderbetriebsvermögen darstelle. 13

Die Klägerin beantragt, 14

den Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18.05.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.03.2020 aufzuheben, 15

hilfsweise, für den Fall des Unterliegens oder Teilunterliegens, die Revision zuzulassen. 16

Der Beklagte beantragt, 17

die Klage abzuweisen. 18

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung. 19

In der Sache hat am 09.11.2022 eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden, in der die Gesellschafter B X und A X persönlich angehört worden sind. Auf die Sitzungsniederschrift nebst Anlagen wird Bezug genommen. 20

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 21

I. Die Klage ist unbegründet. 22

Der Bescheid für 2013 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 18.05.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.03.2020 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 23

Satz 1 FGO).

Der Beklagte hat zu Recht einen steuerbaren Veräußerungsgewinn gem. § 22 Nr. 2, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 118.544,71 € festgestellt. 24

1. Als private Veräußerungsgeschäfte steuerbar sind gem. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Als Anschaffung gilt gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG auch die Überführung eines Wirtschaftsguts in das Privatvermögen des Steuerpflichtigen durch Entnahme oder Betriebsaufgabe. 25

Entgegen der Auffassung der Klägerin hat diese ihren Betrieb nicht bereits mit der Einstellung des Geschäftsbetriebs der KG am Standort E im Jahr 2001 aufgegeben. 26

Eine Betriebsaufgabe liegt dann nicht vor, wenn lediglich ein Fall der Betriebsunterbrechung anzunehmen ist. 27

Im Falle einer Betriebsaufspaltung kann eine Betriebsunterbrechung bei der vormaligen Besitzgesellschaft auch dann vorliegen, wenn die Betriebsgesellschaft die werbende Geschäftstätigkeit endgültig eingestellt hat. Daraus und aus der damit verbundenen Beendigung der Betriebsaufspaltung ergibt sich nicht eindeutig, dass auch die Besitzgesellschaft ihren Gewerbebetrieb endgültig aufgegeben hat. Sie kann - soweit die personelle und sachliche Verflechtung wieder hergestellt werden - mit derselben oder mit einer anderen Betriebsgesellschaft ihre gewerbliche Tätigkeit als Besitzgesellschaft wieder aufnehmen. Sie kann aber auch das von der vormaligen Betriebsgesellschaft ausgeübte Gewerbe selbst aufnehmen und so ihren Gewerbebetrieb identitätswahrend fortführen, solange sie über die dafür wesentlichen Betriebsgrundlagen verfügt. Wie bei der Betriebsverpachtung hängt auch bei der Betriebsunterbrechung (im engeren Sinne) die Beurteilung, ob der Gewerbebetrieb endgültig aufgegeben ist, letztlich von der Absicht des Steuerpflichtigen ab. Aus Nachweisgründen ist auch in diesem Fall von der Fortsetzungsabsicht auszugehen, solange die Fortsetzung objektiv möglich ist und eine eindeutige Aufgabeerklärung nicht abgegeben wird. Das Verpächterwahlrecht steht danach auch einem ehemaligen Besitzunternehmer zu, der die wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehält, ohne sie anderweitig zu verpachten (BFH-Urteil vom 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591). 28

Die Annahme eines ruhenden Gewerbebetriebs außerhalb der Betriebsverpachtung setzt voraus, dass bei Einstellung der werbenden Tätigkeit oder beim Wegfall der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung die Absicht des Steuerpflichtigen besteht, den Betrieb später fortzuführen und dass die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter es erlauben, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen. Von der Absicht des Steuerpflichtigen, den Betrieb später fortzuführen, ist auszugehen, solange er eine eindeutige Aufgabeerklärung nicht abgegeben hat und die Fortsetzung objektiv möglich ist. Das ist nur dann der Fall, wenn sämtliche für die Fortsetzung des eingestellten Gewerbebetriebs wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten und nicht entscheidend umgestaltet werden. Werden nur die Betriebsgrundstücke zurückbehalten, liegt eine Betriebsunterbrechung nur dann vor, wenn die Grundstücke die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Dies hat die neuere Rechtsprechung insbesondere bei Betrieben des Groß- oder Einzelhandels bejaht; das jederzeit wiederbeschaffbare Inventar sowie andere Gegenstände des Anlagevermögens gehören ebenso wie das Umlaufvermögen bei solchen Unternehmen hiernach nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (BFH-Urteil vom 14.3.2006 – VIII R 80/03, BStBl. II 2006, 591; BFH-Urteil 29

vom 21.12.2021 – IV R 13/19, BFH/NV 2022, 414).

Ein ruhender Gewerbebetrieb muss nicht das identische Unternehmen fortführen können, sondern die Aufnahme eines Betriebs in gleicher und ähnlicher Weise genügt (BFH-Urteil vom 21.12.2021 – IV R 13/19, BFH/NV 2022, 414). 30

2. Im Streitfall lag ab der Vermietung des Grundstücks D-Straße … in E im Jahr 1996 durch die Klägerin an die KG eine (mitunternehmerische) Betriebsaufspaltung vor. Insoweit besteht zwischen den Beteiligten auch kein Streit. 31

3. Der Beklagte ist auch zu Recht davon ausgegangen, dass das Grundstück D-Straße … in E erst ab dem 01.10.2004 in das Privatvermögen der Klägerin überführt worden ist. Zwischen der Überführung in das Privatvermögen und der notariellen Veräußerung am 16.10.2013 liegen mithin weniger als zehn Jahre. Erst mit der Vermietung des Grundstücks, das die einzige wesentliche Betriebsgrundlage darstellte, an den fremden Mieter zum 01.10.2004 hat die Klägerin ihren Gewerbebetrieb erkennbar endgültig aufgegeben. Zuvor ist lediglich von einer Betriebsunterbrechung auszugehen. 32

a) Eine Wiederaufnahme des …großhandels (oder einer anderen Handelstätigkeit) am Standort E war objektiv bis zur Vermietung an den späteren Erwerber zum 01.10.2004 durchaus möglich, zumal im Jahr 2001 nicht die Betriebstätigkeit der KG insgesamt eingestellt wurde, sondern (zunächst) nur die von dieser betriebene Filiale in E geschlossen wurde. Weitere Filialen in J und K wurden erst in den späteren Jahren aufgegeben. Die KG als Betriebsgesellschaft hat den …großhandel zu keiner Zeit eingestellt, sondern betreibt diesen nach den Angaben der Gesellschafter B X und A X in der mündlichen Verhandlung bis heute vom Standort G aus weiter, jetzt allerdings stärker als bzw. für den Versandhandel, und zwar unter Nutzung von Lagerflächen, die zwischenzeitlich hinzugemietet worden sind (d.h. in jüngerer Zeit und später als die Schließung des Standorts E). Der Senat vermag nicht zu erkennen, dass eine erneute Nutzung des Standorts E im Rahmen der fortbestehenden Geschäftstätigkeit, z.B. als Auslieferungs- bzw. Versandstandort oder als Lagerfläche, von vornherein ausgeschlossen gewesen wäre. 33

Auch die Tatsache, dass im Jahr 2001 Maklerfirmen mit der Veräußerung des Grundstücks in E beauftragt worden waren und ein Verkauf jedoch – nach der Darstellung der Gesellschafter B X und A X in der mündlichen Verhandlung wegen der schlechten Marktlage in der Zeit nach der EXPO - letztlich nicht durchgeführt worden ist, ändert nichts daran, dass eine Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit der KG am Standort E objektiv bis zur Fremdvermietung im Jahr 2004 jederzeit möglich war. 34

Zu berücksichtigen ist insoweit des Weiteren, dass der Mietvertrag zwischen der Klägerin und der KG in der Zeit zwischen der Einstellung des Geschäftsbetriebs am Standort E im Jahr 2001 und der Vermietung an den späteren Käufer im Jahr 2004 trotz der Verkaufsbemühungen nicht – wie vertraglich möglich – zum 31.10.2002 durch Widerspruch der KG beendet worden ist, sondern die Klägerin das Grundstück der KG – zumindest gegen eine Nutzungsentschädigung –bis zur Vermietung an den späteren Käufer H im Jahr 2004 weiter (entgeltlich) überlassen hat. Zusammen mit dem längeren Zeitraum zwischen der Einstellung des Geschäftsbetriebs im Jahr 2001 und der späteren Vermietung erst im Jahr 2004 spricht dies eher für eine offene Suche der Klägerin und der KG nach einer anderweitigen wirtschaftlichen Nutzungsmöglichkeit für dieses Grundstück und nicht für dessen Fremdvermietung oder Veräußerung um jeden Preis. 35

36

b) Eine eindeutige Betriebsaufgabeerklärung hatte die Klägerin bis zur Vermietung an den Dritten ab dem 01.10.2004 nicht abgegeben. Die Gewerbeabmeldung stellt keine Betriebsaufgabeerklärung gegenüber dem Finanzamt dar (BFH, Beschluss vom 09.07.2004 – XI B 44/03, BFH/NV 2004, 1639). Vielmehr hatte die Klägerin die Einkünfte auch nach der Gewerbeabmeldung weiterhin als gewerbliche Einkünfte erklärt. Zudem hatte die Klägerin während der Betriebsprüfung in den Jahren 2007 und 2008 noch die Auffassung vertreten, dass eine Abschreibung des Grundstücks in der Aufgabebilanz zum 30.09.2004 (Buchwert: 324.055,12 €) auf den ihrer Ansicht nach anzusetzenden Teilwert (Verkehrswert) in Höhe von 304.000 € vorzunehmen sei vgl. Tz. 2.3 des Bp-Berichts für das Jahr 2004 vom 10.04.2008). Eine Teilwertabschreibung ist aber nur im Bereich der Gewinneinkünfte möglich. Dementsprechend ist die fachkundig beratene Klägerin selbst im Rahmen der Gewinnfeststellung für das Jahr 2004 gerade nicht von einer Betriebsaufgabe bereits vor dem 30.09.2004 ausgegangen.

c) Aus den vorgenannten Gründen ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung der Umstände im Streitfall von einer Betriebsaufgabe erst am 01.10.2004 auszugehen. Zwar hängt die Beurteilung, ob der Gewerbebetrieb endgültig aufgegeben ist, letztlich von der Absicht der Klägerin ab und diese hat eine Fortsetzungsabsicht nach der Einstellung der Geschäftstätigkeit der KG auf diesem Grundstück im Jahr 2001 bestritten. Aus Nachweisgründen ist jedoch – wie bereits dargelegt – gleichwohl von der Fortsetzungsabsicht auszugehen, solange wie hier die Fortsetzung bis zum 01.10.2004 objektiv möglich war und eine eindeutige Aufgabeerklärung nicht abgegeben wurde. 37

3. Auch der Höhe nach ist der festgestellte Veräußerungsgewinn nicht zu beanstanden. Der Senat folgt der Berechnung der Klägerin, die auch der Beklagte der Besteuerung zugrunde gelegt hat. 38

II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 39

III. Gründe für eine Zulassung der Revision gem. § 115 Abs. 2 FGO liegen nicht vor. Die Entscheidung folgt den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung und beruht im Übrigen auf den tatsächlichen Umständen und Feststellungen des Einzelfalles. 40

… … … 41

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE