Urteil vom 17. März 2010, IV R 41/07

Keine Gewerbesteuerfreiheit des Veräußerungsgewinns einer GmbH & Co. KG bei Übergang von der gewerblichen auf eine vermögensverwaltende Tätigkeit unter Fortführung wesentlicher Betriebsgrundlagen - Voraussetzungen der Gewerbesteuerfreiheit - Aufgabe einer bisherigen betrieblichen Tätigkeit und Neueröffnung eines anderen Betriebs bei einer Personengesellschaft - Wesentliche Grundlagen eines Betriebes

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 Nr 1, EStG § 34, GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 5

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 27. März 2006, Az: 5 K 216/03

Leitsätze

Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf eines Geschäftsbereichs einer GmbH & Co. KG ist, auch wenn in Folge davon die originär gewerbliche Tätigkeit aufgegeben und fortan nur noch eine vermögensverwaltende Tätigkeit entfaltet wird, dem Gewerbeertrag zuzuordnen, wenn eine wesentliche Betriebsgrundlage in dem fiktiven (vermögensverwaltenden) Gewerbebetrieb der nunmehr gewerblich geprägten Personengesellschaft fortgeführt wird .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, an der eine GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin und zwei Kommanditisten beteiligt sind. Unternehmensgegenstand war die Herstellung von Lagern, Getrieben, Zahnrädern und Antriebselementen (im Weiteren Antriebstechnik). Mit Wirkung zum 1. Januar 2000 veräußerte die Klägerin die zu ihrem Geschäftsbereich Antriebstechnik gehörenden Wirtschaftsgüter an die M GmbH. Von der Veräußerung ausgenommen wurden das Betriebsgrundstück, die Gesellschafterdarlehen sowie die Rückstellungen für noch nicht veranlagte Steuern vom Einkommen und Ertrag. Das Betriebsgrundstück vermietete die Klägerin ab dem 1. Januar 2000 an die M GmbH, welche die bisherige Produktion fortsetzte.

2 Nach Abschluss des Veräußerungsvorgangs beschränkte die Klägerin ihre Tätigkeit auf die Vermietung und Verwaltung des eigenen Grundbesitzes und verlegte ihren Sitz nach A.

3 In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr (2000) erklärte die Klägerin laufende gewerbliche Einkünfte aus Immobilienverpachtung in Höhe von ... DM sowie einen begünstigten Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM.

4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) wich insoweit von der Gewerbesteuererklärung ab, als er den Veräußerungsgewinn als laufenden Gewerbeertrag erfasste.

5 Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA unter dem 11. Dezember 2002 einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid, in dem es eine Gewerbesteuerrückstellung berücksichtigte. Der Einspruch hatte bezüglich der hier streitigen Rechtsfrage keinen Erfolg.

6 Mit ihrer dagegen erhobenen Klage hielt die Klägerin an ihrem Begehren fest, den Veräußerungsgewinn vom Gewerbeertrag auszunehmen. Nach wirtschaftlicher Betrachtung sei der gesamte Produktionsbetrieb auf den Erwerber übergegangen. Die Übertragung der Wirtschaftsgüter sei daher als steuerbegünstigte (Teil-) Betriebsveräußerung zu qualifizieren. Der Erwerber habe die Produktion ohne zusätzliche Investitionen nahtlos fortsetzen können. Der Betrieb der Klägerin sei bereits vor Abschluss des Kaufvertrages in zwei Teilbetriebe, den Produktionsbetrieb "Antriebstechnik" und den Teilbetrieb "Grundstücksverwaltung und -verpachtung", gegliedert gewesen. Neben der Eigennutzung seien bereits ab dem 15. Juli 1992 bzw. ab dem 10. Dezember 1996 jeweils bis zur Veräußerung des Produktionsbetriebs Teile des Betriebsgrundstücks an andere Gesellschaften vermietet gewesen.

7 Der Übertragungsgewinn sei zudem nach dem Normzweck des § 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) außer Acht zu lassen. Die Gewerbeertragsteuer sei eine Objektsteuer, welche an das Ergebnis des lebenden Betriebs anknüpfe.

8 Die Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte u.a. aus, der Veräußerungsgewinn sei zu Recht als laufender Gewerbeertrag erfasst worden. Der Veräußerungsvorgang sei weder als Betriebsaufgabe noch als Teilbetriebsaufgabe i.S. der §§ 16 Abs. 1 Nr. 1, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu qualifizieren. Auch der Normzweck des § 7 GewStG gebiete es nicht, den aus der Veräußerung erzielten Gewinn von der Ermittlung des Gewerbeertrages auszunehmen.

9 Eine steuerbegünstigte Betriebsaufgabe nach den §§ 16 Abs. 1, 34 EStG liege nicht vor, weil die Klägerin die stillen Reserven des früheren Betriebsgrundstücks nicht aufgelöst habe. Ebenso wenig liege eine steuerbegünstigte Teilbetriebsaufgabe vor.

10 Die Klägerin könne sich auch nicht mit Erfolg auf den Objektcharakter der Gewerbesteuer berufen.

11 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung des materiellen Rechts. Mit dem Verkauf des Geschäftsbereichs "Antriebstechnik" habe die Klägerin ihre bisherige originär gewerbliche Tätigkeit eingestellt. Damit sei die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin für diese Tätigkeit ungeachtet des Umstandes beendet, dass sie nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert habe. Die nachfolgende Vermietung des Betriebsgrundstücks sei eine vermögensverwaltende Tätigkeit, die nur auf Grund der gewerblichen Prägung der Klägerin gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG eine neue persönliche Gewerbesteuerpflicht der Klägerin begründet habe. Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Geschäftsbereichs "Antriebstechnik" sei daher nicht als laufender Gewerbeertrag zu erfassen. Insoweit dürfe die Klägerin nicht anders behandelt werden als ein Einzelunternehmer oder eine Personengesellschaft, an der keine Kapitalgesellschaft als persönlich haftender Gesellschafter beteiligt sei.

12 Die Klägerin beantragt sinngemäß,

die Vorentscheidung aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid 2000 vom 11. Dezember 2002 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2003 unter gegenläufiger Korrektur der Gewerbesteuerrückstellung dahin abzuändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Geschäftsbereichs "Antriebstechnik" außer Ansatz bleibt.

13 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

15 Der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid 2000 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

16 Der von der Klägerin aus der Veräußerung des Geschäftsbereichs Antriebstechnik erzielte Veräußerungsgewinn unterliegt der Gewerbesteuer.

17 1. Gemäß § 7 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Dieser ist nach ständiger Rechtsprechung um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, m.w.N.; anderer Ansicht Blümich/von Twickel, § 7 GewStG Rz 142 ff.). Zu diesen Bestandteilen gehören bei natürlichen Personen und Personengesellschaften nach ebenfalls ständiger Rechtsprechung die Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder Teilbetriebs i.S. von § 16 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 3 EStG (BFH-Urteil vom 11. März 1982 IV R 25/79, BFHE 136, 204, BStBl II 1982, 707, m.w.N.). Dabei kommt es --anders als im Bereich der Einkommensteuer-- nicht notwendigerweise darauf an, dass alle stillen Reserven aufgedeckt werden. Denn die Nichtbelastung mit Gewerbesteuer dient nicht dazu, die Folgen der zusammengeballten Realisierung stiller Reserven zu mildern. Sie hat ihren Grund vielmehr in dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer, die nur den durch den laufenden Betrieb anfallenden Gewinn erfasst

(BFH-Urteil vom 3. Februar 1994 III R 23/89, BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709). Voraussetzung ist jedoch, dass die gewerbliche Tätigkeit aufgegeben wird, also durch die (Teil-)Betriebsveräußerung oder -aufgabe die gewerbliche Tätigkeit (insoweit) endgültig eingestellt wird. Davon ist immer dann auszugehen, wenn als Folge der Veräußerung bzw. der Aufgabe die persönliche Steuerpflicht des Betriebsinhabers i.S. von § 5 GewStG weggefallen ist (BFH-Urteile in BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709, und vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289). Davon ausgehend hat der BFH den Veräußerungsgewinn dem Gewerbeertrag ungeachtet dessen nicht zugerechnet, dass der Steuerpflichtige ein dem Betrieb dienendes Wirtschaftsgut mit erheblichen stillen Reserven zurückbehalten und zum Buchwert in das (Sonder-)Betriebsvermögen einer atypischen stillen Gesellschaft überführt hat. Maßgeblich war insoweit, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht des Übertragenden weggefallen war, da subjektiv gewerbesteuerpflichtig nur der Inhaber des Handelsgeschäfts und nicht der atypisch stille Gesellschafter ist (BFH-Urteil in BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709).

18 Eine Aufgabe der gewerblichen Tätigkeit setzt indes bei einer Personengesellschaft nicht notwendigerweise voraus, dass diese aufgelöst wird und deshalb ihre persönliche Gewerbesteuerpflicht wegfällt. Vielmehr kann auch die Personengesellschaft, ebenso wie der Einzelunternehmer, mehrere Betriebe nacheinander betreiben. Ob eine Aufgabe einer bisherigen betrieblichen Tätigkeit und die Neueröffnung eines anderen Betriebs gegeben ist, richtet sich in Abgrenzung zu einer Betriebsverlegung oder Betriebsumstellung danach, ob der "bisherige" und der "neue" Betrieb bei wirtschaftlicher Betrachtung und nach der Verkehrsauffassung wirtschaftlich identisch sind (BFH-Urteil in BFHE 136, 204, BStBl II 1982, 707). Eine Betriebsaufgabe ist regelmäßig zu verneinen, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen, insbesondere Wirtschaftsgüter mit erheblichen stillen Reserven, ohne Realisierung dieser Reserven "in den neuen Betrieb überführt werden" (BFH-Urteil in BFHE 136, 204, BStBl II 1982, 707). Davon ausgehend hat der BFH den Gewinn aus einer Teilbetriebsveräußerung der Gewerbesteuer unterworfen, weil in dem dortigen Streitfall eine wesentliche Betriebsgrundlage (Betriebsgrundstück) zurückbehalten und in dem Betriebsvermögen des fortbestehenden (Teil-)Betriebs fortgeführt wurde.

19 Diese Rechtsgrundsätze sind gleichermaßen auf die KG anzuwenden, an der eine GmbH als einzige Komplementärin beteiligt ist. Dies gilt ungeachtet der Frage, ob die KG originär gewerblich tätig oder ein Gewerbebetrieb nur auf Grund der Fiktion in § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG anzunehmen ist (vgl. dazu BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).

20 2. Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG zu Recht den Gewinn aus der Veräußerung des Geschäftsbereichs Antriebstechnik der Gewerbesteuer unterworfen.

21 a) Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass eine steuerbegünstigte Aufgabe eines Betriebes nach §§ 16 Abs. 1, 34 EStG nicht vorliegt, da die Klägerin nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang in das Privatvermögen überführt bzw. veräußert hat. Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebes gehören im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe in der Regel alle Wirtschaftsgüter, die funktional für den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil erforderlich und daneben auch die Wirtschaftsgüter, in denen erhebliche stille Reserven gebunden sind (BFH-Urteil vom 5. Juni 2003 IV R 18/02, BFHE 203, 47, BStBl II 2003, 838, m.w.N.).

22 Ein betrieblich genutztes Grundstück ist nach der neueren Rechtsprechung des BFH dann eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage, wenn das Grundstück für den Betrieb wirtschaftlich von nicht nur geringer Bedeutung ist. Eine besondere Gestaltung für den jeweiligen Unternehmenszweck des Betriebs (branchenspezifische Herrichtung und Ausgestaltung) ist nicht erforderlich; notwendig ist allein, dass ein Grundstück dieser Art für die betriebliche Tätigkeit genutzt wird und es ermöglicht, den Geschäftsbetrieb aufzunehmen und auszuüben (BFH-Urteil vom 13. Juli 2006 IV R 25/05, BFHE 214, 343, BStBl II 2006, 804, mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung betreffend Betriebsaufspaltung).

23 Danach war das zurückbehaltene Betriebsgrundstück schon deshalb eine wesentliche Betriebsgrundlage, weil es von der Klägerin für die Produktion eingesetzt worden ist. Ob die Qualifikation als wesentliche Betriebsgrundlage auch deshalb zu bejahen ist, weil in dem Grundstück erhebliche stille Reserven gebunden sind, kann deshalb dahinstehen.

24 b) Ebenfalls zutreffend hat das FG das Vorliegen einer Teilbetriebsveräußerung verneint.

25 Ein Teilbetrieb i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG ist ein organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebes, der --für sich betrachtet-- alle Merkmale eines Betriebes im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Maßgebend für die Annahme einer gewissen Selbständigkeit ist das

Gesamtbild der Verhältnisse (BFH-Urteil vom 20. Januar 2005 IV R 14/03, BFHE 209, 95, BStBl II 2005, 395, m.w.N.). Da, wie oben unter II.2.a dargestellt, das zurückbehaltene Betriebsgrundstück dem Produktionsbetrieb diente, scheidet die Annahme eines selbständigen Teilbetriebes Grundstücksverwaltung aus. Eine andere Beurteilung ist auch nicht deshalb angezeigt, weil die Klägerin, wie sie noch im Klageverfahren vorgetragen hatte, Teile des Betriebsgrundstücks daneben auch an Dritte vermietet hatte.

26 c) Die Einbeziehung des Veräußerungsgewinns in den Gewerbeertrag kann auch nicht deshalb verneint werden, weil die Klägerin mit der Veräußerung des Geschäftsbereichs Antriebstechnik ihre originär gewerbliche Tätigkeit aufgegeben hat und fortan nur noch vermögensverwaltend (Grundstücksvermietung) tätig geworden ist.

27 Der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf des Geschäftsbereichs Antriebstechnik ist deshalb dem Gewerbeertrag zuzuordnen, weil die persönliche Steuerpflicht der Klägerin gemäß § 5 GewStG nicht weggefallen ist und sie eine wesentliche Betriebsgrundlage aus dem bisherigen Gewerbebetrieb in ihrem "neuen" fiktiven Gewerbebetrieb ohne Aufdeckung der stillen Reserven fortgeführt hat.

28 Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende, im Inland betriebene Gewerbebetrieb. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des EStG zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Dazu gehört auch die gewerblich geprägte Personengesellschaft, deren Tätigkeit infolge der einkommensteuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, obwohl sie keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt. Die Erzielung nichtgewerblicher Einkünfte ist Bestandteil der Definition der gewerblich geprägten Personengesellschaft. Eine GmbH & Co. KG mit originär gewerblichen Einkünften ist keine gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464).

29 Davon ausgehend hat die Klägerin bis zu der Veräußerung des Geschäftsbereichs Antriebstechnik einen originär gewerblichen Gewerbetrieb gemäß § 15 Abs. 2 EStG unterhalten. Nach Veräußerung des Geschäftsbereichs Antriebstechnik und der Einstellung der originär gewerblichen Tätigkeit gilt die nunmehr ausschließlich vermögensverwaltende Tätigkeit der Klägerin infolge der gesetzlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb. Zwar ist der Klägerin zuzugeben, dass der Übergang von der originär gewerblichen Tätigkeit zu einer vermögensverwaltenden Tätigkeit bei einem Einzelunternehmer und bei einer Personengesellschaft, die nicht unter den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG fällt, zur Beendigung der gewerblichen Tätigkeit führt. Dies hat zur Folge, dass etwaige mit der Betriebsbeendigung zusammenhängende Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Dieser Befund gibt aber keinen Anlass, die Klägerin ebenfalls gewerbesteuerlich so zu behandeln, als hätte sie ihren originär gewerblichen Betrieb beendet und einen neuen vermögensverwaltenden Gewerbebetrieb eröffnet. Denn im Unterschied zu dem Einzelunternehmen und der Personengesellschaft, die nicht unter den Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG fällt, ist die persönliche Gewerbesteuerpflicht der Klägerin nach der Veräußerung des Geschäftsbereichs Antriebstechnik nicht entfallen. Des Weiteren hat sie eine wesentliche Betriebsgrundlage in ihrem fiktiven Gewerbetrieb fortgeführt. Durch diese Fortführung wird die wirtschaftliche Identität der ursprünglichen und der jetzigen Betätigung gewahrt. Handelt es sich mithin um den nämlichen Betrieb, kann allein der Wechsel von der originär gewerblichen zu der vermögensverwaltenden Tätigkeit nicht als Beendigung des originär gewerblichen Gewerbebetriebs mit anschließender Neugründung eines fiktiven Gewerbebetriebs gewürdigt werden (vgl. Güroff in Glanegger/ Güroff, GewStG, 7. Aufl., § 2 Rz 433; anderer Ansicht FG München, Urteil vom 27. Mai 1998 9 K 2400/95, Entscheidungen der Finanzgerichte 1998, 1480).

30 Etwas anderes folgt auch nicht aus der Entscheidung des Senats in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464. Dort hatte eine gewerblich geprägte Personengesellschaft ihren vorher vermieteten Grundbesitz veräußert und anschließend auch unter Einsatz des Veräußerungserlöses ausschließlich Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt. Der Senat hat im Rahmen eines obiter dictums ausgeführt, es liege nahe, dass der Erlös aus der Veräußerung des Grundbesitzes nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Der Sachverhalt in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464 unterscheidet sich schon insoweit von dem vorliegenden Sachverhalt, als dort sämtliche betrieblich genutzten Wirtschaftsgüter (Grundstücke) veräußert worden sind und deshalb keine Fortführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in dem "neuen" (ebenfalls vermögensverwaltenden) fiktiven Gewerbebetrieb vorlag. Es fehlte mithin an der Nämlichkeit der Betriebe.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de