

Dokumentnummer: 4r14_03
letzte Aktualisierung: 20.04.2005

BFH, 20.01.2005 - IV R 14/03

EStG § 16 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3, § 34

Rückerwerb eines Teilbetriebs durch Besitzpersonengesellschaft bei Betriebsaufspaltung und nachfolgende Grundbesitzveräußerung

1. Erwirbt nach Begründung einer Betriebsaufspaltung die Besitzpersonengesellschaft einen Teil des Betriebs von der Betriebsgesellschaft zurück, um ihn selbst fortzuführen, kann die Grundstücksverwaltung ein Teilbetrieb der bisherigen Besitzgesellschaft sein. Ein von dem zurückerworbenen operativen Betrieb genutztes Grundstück der Besitzgesellschaft wird dann mit dem Rückerwerb wesentliche Betriebsgrundlage dieses Teilbetriebs.

2. Die Veräußerung aller Grundstücke des grundstücksverwaltenden Teilbetriebs an verschiedene Erwerber stellt eine Aufgabe dieses Teilbetriebs dar. Der dabei erzielte Gewinn ist jedenfalls dann tarifbegünstigt, wenn auch das zuvor in den operativen Teilbetrieb übergegangene Grundstück zeitgleich veräußert wird.

Rückerwerb eines Teilbetriebs durch Besitzpersonengesellschaft
bei Betriebsaufspaltung und nachfolgende
Grundbesitzveräußerung

1. Erwirbt nach Begründung einer Betriebsaufspaltung die Besitzpersonengesellschaft einen Teil des Betriebs von der Betriebsgesellschaft zurück, um ihn selbst fortzuführen, kann die Grundstücksverwaltung ein Teilbetrieb der bisherigen Besitzgesellschaft sein. Ein von dem zurückerworbenen operativen Betrieb genutztes Grundstück der Besitzgesellschaft wird dann mit dem Rückerwerb wesentliche Betriebsgrundlage dieses Teilbetriebs.

2. Die Veräußerung aller Grundstücke des grundstücksverwaltenden Teilbetriebs an verschiedene Erwerber stellt eine Aufgabe dieses Teilbetriebs dar. Der dabei erzielte Gewinn ist jedenfalls dann tarifbegünstigt, wenn auch das zuvor in den operativen Teilbetrieb übergegangene Grundstück zeitgleich veräußert wird.

EstG § 16 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 3, § 34

Urteil vom 20. Januar 2005 IV R 14/03

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 13. Juni 2001 2 K 9160/97 F
(EFG 2003, 1304)

Gründe

Die Klägerin und Revisionsklägerin ist eine GmbH & Co. KG (im Folgenden KG), deren persönlich haftende Gesellschafterin die L-GmbH ist. Kommanditisten waren im Streitjahr (1985) H und seine Ehefrau U. Die KG betrieb einen Großhandel mit Elektro-, Heizungs- und Sanitärartikeln sowie einen Einzelhandel mit Leuchten. Außerdem war sie Eigentümerin von folgenden Grundstücken:

- Grundstück "A", bebaut mit Bürogebäude und Lagerhalle,
- Grundstück "B", bebaut mit Verkaufs-/ Lagerhalle sowie Büro- und Sozialräumen,
- Grundstück "C", bebaut mit Ladenlokal und Büroräumen.

Ihren Sitz hatte die KG auf dem Grundstück A. Auf den beiden anderen Grundstücken wurden unselbständige Niederlassungen betrieben. Von dem Grundstück C waren nach den Angaben der KG 72 v.H. der Flächen fremdvermietet.

Im März 1981 wurde die H-GmbH gegründet, deren Anteile und Geschäftsführung je zur Hälfte H und U übernahmen. Zum 1. Juli 1981 veräußerte die KG ihre gesamte Betriebs- und Geschäftsausstattung sowie das Warenlager an die H-GmbH und verpachtete ihr zugleich alle Grundstücke.

Später geriet die H-GmbH in wirtschaftliche Schwierigkeiten. Die KG übernahm mehrfach Bürgschaften zu Gunsten der H-GmbH und stellte dingliche Sicherheiten auf ihrem Grundbesitz. Am 29. August 1983 wurde auf den Antrag vom gleichen Tag das Konkursverfahren über die H-GmbH eröffnet.

Kurz zuvor, am 1. Juli 1983, hatte die KG von der H-GmbH den Einzelhandel mit Leuchten übernommen und führte ihn auf dem Grundstück C weiter. Der Einzelhandel machte nach Angabe der KG ca. 1/4 des Gesamtumsatzes der H-GmbH aus.

Um den übernommenen Zahlungsverpflichtungen für die H-GmbH nachkommen zu können, beauftragte die KG noch im Jahr 1983 einen Makler mit der Veräußerung der Grundstücke. Das Grundstück A wurde daraufhin mit Vertrag vom 25. Mai 1984 veräußert, das Grundstück B mit Vertrag vom 1. März 1985 und das Grundstück C mit Vertrag vom 15. März 1985. Vom Erwerber des Grundstücks C mietete die KG die für den Leuchten-Einzelhandel benötigten Gewerbeflächen.

Die KG ging in ihrer Erklärung zur einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung 1985 von einer Teilbetriebsaufgabe des bisher im Rahmen der Betriebsaufspaltung unterhaltenen Verpachtungsbetriebs aus und behandelte den Gewinn aus der Veräußerung der 1985 veräußerten Betriebsgrundstücke von 2 618 056 DM als tarifbegünstigt. Nach einer Außenprüfung war der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) anderer Auffassung und stellte einen laufenden Gewinn von 2 342 446 DM für 1985 fest.

Der dagegen erhobene Einspruch wurde unter Gewährung einer Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wegen versäumter Einspruchsfrist als unbegründet zurückgewiesen. Im anschließenden Klageverfahren vor dem Finanzgericht (FG) hob das FA die Einspruchsentscheidung zunächst auf. Am 24. November 1997 erging erneut eine zurückweisende Einspruchsentscheidung. Die dagegen erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2003, 1304 veröffentlicht.

Mit der Revision rügt die KG eine Verletzung des § 16 Abs. 1 und 3 und des § 34 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die KG hat tarifbegünstigte Einkünfte aus der Aufgabe eines Teilbetriebs bezogen.

1. Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken im Rahmen der Betriebsaufspaltung sowie der zurückerworbene Einzelhandel bildeten für die KG jeweils einen Teilbetrieb i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 1 EStG in der im Streitzeitraum geltenden Fassung. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören nach dieser Vorschrift auch Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teilbetriebs erzielt werden.

a) 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Oktober 1994 I R 107/93, BFHE 176, 529, BStBl II 1995, 403, unter II.5.a der Gründe, m.w.N.).

Eine Grundstücksvermietung kann in Gestalt eines Teilbetriebs ausgeübt werden, wenn sie (wie im Fall der Betriebsaufspaltung) für sich gesehen die Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt und wenn sie sich als

gesonderter Verwaltungskomplex aus dem Gesamtbetrieb des Besitzunternehmens heraushebt (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1972 I R 213/69, BFHE 107, 418, BStBl II 1973, 209, unter 2.). Diese Voraussetzung ist nach dem BFH-Beschluss vom 27. September 1993 IV B 125/92 (BFH/NV 1994, 617) z.B. bei der Verpachtung an mehrere Betriebsgesellschaften erfüllt. Im Fall der Betriebsaufspaltung zwischen einem Besitzunternehmen und mehreren Betriebsgesellschaften liegt danach ein Teilbetrieb vor, wenn an eine Betriebsgesellschaft räumlich abgrenzbare Grundstücksteile, die ausschließlich dieser Gesellschaft zuzuordnen sind, durch gesonderten Vertrag vermietet werden (BFH-Urteil vom 12. November 1997 XI R 24/97, BFH/NV 1998, 690). Keinen gesonderten Verwaltungskomplex stellen demgegenüber neben den im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zusätzlich "schlicht" als gewillkürtes Betriebsvermögen verpachtete Grundstücke dar (BFH-Urteil vom 24. April 1969 IV R 202/68, BFHE 95, 323, BStBl II 1969, 397). Nach diesen Rechtsprechungsgrundsätzen reicht es im Fall der Betriebsaufspaltung aus, dass die Verpachtungstätigkeit infolge der für die Betriebsaufspaltung geltenden Grundsätze als gewerblich qualifiziert wird. Sie nimmt dadurch einen gewerblichen Charakter an (BFH-Urteile in BFHE 95, 323, BStBl II 1969, 397; in BFHE 107, 418, BStBl II 1973, 209; vom 5. April 1979 IV R 48/77, BFHE 128, 49, BStBl II 1979, 554, unter 3.a; in BFH/NV 1998, 690).

b) Im Streitfall bildete die Vermietung und Verpachtung der drei Grundstücke nach dem Rückerwerb des Einzelhandels einen Teilbetrieb. Da die Grundstücksverwaltung zuvor bereits die Voraussetzungen eines gesamten Betriebs erfüllt hatte, kann nicht zweifelhaft sein, dass sie nach dem Rückerwerb einen eigenständigen Verwaltungskomplex bildete (gl.A. Hörger/Rapp in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 16 EStG

Rn. 55). Neben diesen trat als zweiter Teilbetrieb der Einzelhandel, der auch ohne die Grundstücksverwaltung von der KG als eigenständiger Gewerbebetrieb geführt werden konnte, was nach Veräußerung der Grundstücke auch später tatsächlich geschah.

2. Die KG hat den Teilbetrieb "Grundstücksverwaltung" aufgegeben.

a) Als Veräußerung i.S. des § 16 Abs. 1 EStG gilt nach Abs. 3 Satz 1 der Vorschrift auch die Aufgabe eines Gewerbebetriebs. Die Regelung umfasst nicht nur Gewinne aus der Aufgabe eines ganzen Betriebs, sondern auch aus der Aufgabe eines Teilbetriebs (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Urteile vom 28. Oktober 1964 IV 102/64 U, BFHE 81, 240, BStBl III 1965, 88, und vom 21. Juni 2001 III R 27/98, BFHE 196, 59, BStBl II 2002, 537, unter II.A. Nr. 3).

b) Ein Teilbetrieb wird aufgegeben, wenn der Steuerpflichtige die bisher in diesem Teilbetrieb entfaltete Tätigkeit endgültig einstellt und sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang insgesamt an verschiedene Erwerber veräußert oder entnimmt (vgl. BFH-Urteile vom 26. Oktober 1989 IV R 25/88, BFHE 159, 37, BStBl II 1990, 373, und in BFHE 196, 59, BStBl II 2002, 537). Die Betriebsaufgabe beginnt mit solchen Vorgängen, die objektiv auf die Auflösung des Betriebs als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens gerichtet sind, wie z.B. die Einstellung der werbenden Tätigkeit oder die Veräußerung bestimmter, für die Fortführung des Betriebs unerlässlicher Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens (BFH-Urteil vom 5. Juli 1984 IV R 36/81, BFHE 141, 325, BStBl II 1984, 711). Alle zu diesem Zeitpunkt zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs gehörenden Wirtschaftsgüter müssen veräußert oder entnommen

worden sein (vgl. zur Teilbetriebsveräußerung BFH-Urteil vom 16. Juli 1970 IV R 227/68, BFHE 99, 535, BStBl II 1970, 738). Wesentliche Betriebsgrundlage i.S. des § 16 EStG sind alle die Wirtschaftsgüter, die entweder funktional für den Betrieb erforderlich oder in denen erhebliche stille Reserven gebunden sind (sog. funktional-quantitative Betrachtungsweise, vgl. BFH-Urteil vom 2. Oktober 1997 IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104).

c) Die KG hat danach ihren Teilbetrieb "Grundstücksverwaltung" aufgegeben. Die Aufgabe begann mit der ersten Handlung, die objektiv auf die Auflösung der Grundstücksverwaltung als selbständigen wirtschaftlichen Organismus gerichtet war. Mit der Aufgabe wurde danach nicht bereits vor dem Rückerwerb des Einzelhandels, sondern erst im Anschluss daran begonnen, als die Grundstücksverwaltung zum Teilbetrieb geworden war. Es kann dahinstehen, ob die Beauftragung des Grundstücksmaklers oder erst die erste Grundstücksveräußerung den Beginn der Aufgabe markiert. In jedem Fall waren wesentliche Betriebsgrundlage die Grundstücke A und B sowie der fremdvermietete Teil des Grundstücks C.

Der vom Einzelhandel genutzte Grundstücksteil war bei Beginn der Aufgabe nicht mehr wesentliche Betriebsgrundlage der Grundstücksverwaltung. Er war mit dem Erwerb des Einzelhandels am 1. Juli 1983 dessen wesentliche Betriebsgrundlage geworden, denn auf ihm befanden sich die Geschäftsräume des Einzelhandels. Ist ein Wirtschaftsgut wesentliche Betriebsgrundlage allein eines Teilbetriebs, kann es nicht wahlweise als Betriebsgrundlage eines anderen Teilbetriebs behandelt werden. Insoweit gilt nichts anderes als für ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens, das nicht im Wege einer Willkür zum Betriebsvermögen eines anderen Betriebs gezogen

werden kann. Der vom Einzelhandel genutzte Grundstücksteil konnte danach nicht als wesentliche Betriebsgrundlage der Grundstücksverwaltung behandelt werden, sondern wurde ohne weiteres mit Übernahme des Einzelhandels dessen wesentliche Betriebsgrundlage.

3. Aus der Aufgabe des Teilbetriebs hat die KG im Streitjahr einen tarifbegünstigten Gewinn erzielt.

a) Gewinne aus einer Veräußerung oder Aufgabe i.S. des § 16 EStG sind gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG außerordentliche Einkünfte und unterliegen als solche einem ermäßigten Steuersatz. Die Aufgabe des Teilbetriebs Grundstücksverwaltung erfüllt die Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 1 EStG.

Die KG hat alle Wirtschaftsgüter, die im Zeitpunkt des Beginns der Aufgabe zum Betriebsvermögen der Grundstücksverwaltung gehörten und deren wesentliche Betriebsgrundlage waren, in einem einheitlichen Vorgang an verschiedene Erwerber veräußert. Die Veräußerungen beruhten auf einem Entschluss der KG, der mit der Beauftragung des Maklers umgesetzt worden ist. Dies geschah auch innerhalb einer angemessenen Frist, die selbst bei Anknüpfen für den Fristbeginn an den frühestmöglichen Zeitpunkt, nämlich an die Beauftragung des Maklers, weniger als 19 Monate betragen hat.

b) Für den mit der Aufgabe erzielten Gewinn ist die Tarifvergünstigung nicht nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 6. September 2000 IV R 18/99 (BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229) zu versagen. Danach gebietet es der Zweck der Tarifbegünstigung, sie (auch) dann nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen

Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wesentliche Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft ohne Aufdeckung sämtlicher stillen Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind. Der Entscheidung kann über den entschiedenen Einzelfall hinaus entnommen werden, dass die kurz vor einer Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs erfolgte Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der in ihnen gebundenen stillen Reserven einer Tarifbegünstigung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns entgegensteht, wenn beide Vorgänge auf einem vorher gefassten Plan beruhen. Diese sog. Gesamtplanrechtsprechung dient hier ausschließlich der Verwirklichung des Zwecks der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG, nämlich die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Die Tarifvergünstigung setzt deshalb voraus, dass alle stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden. Eine Zusammenballung liegt aber nicht vor, wenn dem Veräußerer oder Aufgebenden noch stille Reserven verbleiben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden (BFH-Beschluss vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229).

Danach kann die Buchwert-Überführung einer wesentlichen Betriebsgrundlage in einen anderen Teilbetrieb (hier: vom Einzelhandel genutzter Teil des Grundstücks C) einer Tarifvergünstigung der späteren Veräußerung oder Aufgabe des ersten Teilbetriebs entgegenstehen, wenn Überführung zum Buchwert und Veräußerung oder Aufgabe auf einem einheitlichen Plan beruhen. Im Streitfall ist von einem solchen Gesamtplan auszugehen, der nach den vorstehenden Ausführungen den

zwingenden Wechsel des vom Einzelhandel genutzten Grundstücksteils zu dessen wesentlicher Betriebsgrundlage einschloss. Weitere Voraussetzung für eine Versagung der Tarifvergünstigung ist jedoch, dass dem Steuerpflichtigen aufgrund der Buchwertübertragung stille Reserven verbleiben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden. Werden die stillen Reserven in dem überführten Wirtschaftsgut indessen planmäßig zeitgleich mit der Betriebsaufgabe oder -veräußerung aufgedeckt, fordert der Zweck der §§ 16, 34 EStG nicht, die Tarifvergünstigung für den Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn zu versagen. Sie schließt allerdings den Gewinn aus den aufgedeckten stillen Reserven des überführten Wirtschaftsguts nicht ein. Die Besteuerung jenes Gewinns folgt den für ihn geltenden Grundsätzen. Ist das Wirtschaftsgut unter Fortbestand des Betriebs veräußert worden, handelt es sich um einen laufenden und nicht einen tarifbegünstigten Gewinn.

c) Der Tarifbegünstigung des Aufgabegewinns steht außerdem auch nicht entgegen, dass er in mehreren Veranlagungszeiträumen angefallen ist. Die Realisierung eines Aufgabegewinns richtet sich nach allgemeinen Grundsätzen. Bei einem mehrere Veranlagungszeiträume umfassenden Aufgabezeitraum können deshalb auch in mehr als einem Veranlagungszeitraum Teile des Gewinns anfallen, die nach der Rechtsprechung des BFH jedenfalls bei einer Verteilung auf nicht mehr als zwei Veranlagungszeiträume jeweils als tarifbegünstigt angesehen werden (vgl. BFH-Urteile vom 26. Mai 1993 X R 101/90, BFHE 171, 468, BStBl II 1993, 710, und vom 24. August 2000 IV R 42/99, BFHE 193, 107, BStBl II 2003, 67).

d) Im Streitfall ist danach der Gewinn aus der Aufgabe des Teilbetriebs "Grundstücksverwaltung" nach §§ 16, 34 EStG

tarifbegünstigt. Der Gewinn aus der Veräußerung des zum Betriebsvermögen des Teilbetriebs Einzelhandel gehörenden Grundstücksteils ist demgegenüber dem laufenden Gewinn des Streitjahrs 1985 zuzuordnen.

4. Der erkennende Senat kann nicht abschließend entscheiden. Das FG hat --von seinem Standpunkt aus zu Recht-- keine Feststellungen zu der Höhe des Gewinns getroffen, der auf den vom Einzelhandel genutzten Grundstücksteil entfällt. Im zweiten Rechtsgang wird dazu Gelegenheit bestehen.