

BUNDESFINANZHOF

1. Eine Betriebsunterbrechung im engeren Sinne und keine Aufgabe des Gewerbebetriebs kann bei dem vormaligen Besitzunternehmen auch dann vorliegen, wenn das Betriebsunternehmen die werbende Geschäftstätigkeit endgültig eingestellt hat.
2. Von der Absicht, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, ist auszugehen, solange die Fortsetzung objektiv möglich ist und eine eindeutige Aufgabeeerklärung nicht abgegeben wird; die Fortsetzung ist objektiv möglich, solange das vormalige Besitzunternehmen sämtliche für den Betrieb wesentlichen Betriebsgrundlagen unverändert zurückbehält.

EStG § 16 Abs. 3 Satz 1

Urteil vom 14. März 2006 VIII R 80/03

Vorinstanz: FG Düsseldorf vom 14. August 2003 11 K 3786/00 F
(EFG 2003, 1544)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine KG, betrieb bis 1983 vier Kaufhäuser. Drei der Geschäftsgrundstücke befinden sich in ihrem Eigentum. An der KG waren u.a. KK und BK als Komplementäre zu jeweils 31,5 v.H. beteiligt.

1983 verpachtete die Klägerin das Handelsgeschäft an eine GmbH. Deren Gesellschafter waren KK und BK zu jeweils ein Halb. Im Verlauf des Jahres 1985 stellte die GmbH den Handel ein; das letzte Kaufhaus wurde am 31. Dezember 1985 geschlossen. Seit Januar 1986 zahlte die GmbH keine Pachten mehr. Im Zeitraum von April 1985 bis April 1988 vermietete die Klägerin die in ihrem Eigentum stehenden frei gewordenen Gewerbeflächen an verschiedene Gewerbetreibende (Lebensmittel-Einzelhandel, Sportstudios) mit Laufzeiten zwischen 5 und 13 Jahren.

Im Januar 1987 trat die GmbH als alleinige persönlich haftende Gesellschafterin in die Klägerin ein, die Einlagen von KK und BK wurden in Kommanditeinlagen umgewandelt. Einen entsprechenden Beschluss hatten die Gesellschafter der Klägerin bereits im Dezember 1985 gefasst. Die Klägerin erklärte durchgehend Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Nach einer Betriebsprüfung änderte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Feststellungsbescheide der Klägerin und berücksichtigte bei ihr für 1986 einen Aufgabegewinn von rd. 3,14 Mio. DM. Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, ein Aufgabegewinn sei allenfalls 1985 entstanden. Daraufhin änderte das FA den Gewinnfeststellungsbescheid der Klägerin für 1985 nach § 174 der Abgabenordnung (AO 1977) und setzte den der Höhe nach unstreitigen Aufgabegewinn erneut an. Die dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage hatte ebenfalls Erfolg.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).

Das FA beantragt,
das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin und der Beigeladene haben keine Anträge gestellt.

II.

Die Revision ist nicht begründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Ergebnis zu Recht hat das FG die Aufgabe des Gewerbebetriebs der Klägerin im Jahr 1985 verneint.

1. Das FG ist davon ausgegangen, dass zwischen der Klägerin und der GmbH seit 1983 eine Betriebsaufspaltung bestanden habe, die mit Einstellung derwerbenden Tätigkeit der GmbH beendet gewesen sei. Dies habe aber nicht zur Aufgabe des Betriebs der Klägerin geführt. Eine Betriebsverpachtung im Ganzen liege nicht vor, weil die Klägerin die von der GmbH zurückgegebenen Gewerbeflächen zu unterschiedlichen Zeitpunkten und mit unterschiedlichen Laufzeiten vermietet habe. Es sei jedoch von einer Betriebsunterbrechung im engeren Sinne auszugehen. Sie liege vor, wenn der Unternehmer die Absicht habe, den eingestellten Betrieb später fortzuführen und wenn die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter es erlaubten, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen.
2. Diese Ausführungen lassen entgegen der Auffassung des FA keine Rechtsfehler erkennen. Sie stehen vielmehr in Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Betriebsaufgabe bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung und entwickeln die dort aufgestellten Grundsätze folgerichtig weiter.

- a) Mit dem FG geht der Senat davon aus, dass die Klägerin bis Ende 1985 aufgrund einer zwischen ihr und der GmbH bestehenden Betriebsaufspaltung als Besitzgesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt hat und dass die Betriebsaufspaltung mit Einstellung der werbenden Tätigkeit durch die GmbH entfallen ist, weil die ihr von der Klägerin pachtweise überlassenen Betriebsgrundstücke ab diesem Zeitpunkt für die GmbH keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr waren (sog. sachliche Entflechtung). Die dagegen von der Klägerin im Prozess erhobenen Einwände hat das FG aus tatsächlichen Gründen verworfen. Daran ist der BFH gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- b) Entfällt die sachliche Verflechtung, weil das überlassene Wirtschaftsgut seine Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlage des Betriebsunternehmens verliert und endet deshalb die Betriebsaufspaltung, so führt dies grundsätzlich zur Aufgabe des Gewerbebetriebs i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG bei dem Besitzunternehmen und zur Versteuerung der stillen Reserven (ständige Rechtsprechung vgl. BFH-Urteile vom 23. April 1996 VIII R 13/95, BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325, und vom 5. Dezember 1996 IV R 83/95, BFHE 182, 137, BStBl II 1997, 287, m.w.N.). Das gilt jedoch nicht, wenn bei dem vormaligen Besitzunternehmen die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen oder einer vorübergehenden Betriebsunterbrechung (Ruhe lassen des Betriebs) vorliegen.
- aa) Stellt ein Unternehmer seine werbende gewerbliche Tätigkeit ein, so liegt darin nicht notwendigerweise eine Betriebsaufgabe. Die Einstellung kann auch nur als Betriebsunterbrechung zu beurteilen sein, die den Fortbestand des Betriebes unberührt lässt (BFH-Urteil vom 27. Februar 1985 I R 235/80, BFHE 143, 436, BStBl II 1985, 456). Die Betriebsunterbrechung kann darin bestehen, dass der Betriebsinhaber die wesentlichen Betriebsgrundlagen --in der Regel einheitlich an einen anderen Unternehmer-- verpachtet oder darin, dass er die gewerbliche Tätigkeit ruhen lässt. Wird keine Aufgäbeerklärung abgegeben, so geht die Rechtsprechung davon aus, dass die Absicht besteht, den unterbrochenen Betrieb künftig wieder aufzunehmen, sofern die zurückbehaltenen Wirtschaftsgüter dies ermöglichen (Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124; BFH-Urteile in BFHE 143, 436, BStBl II 1985, 456; vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10, und vom 22. September 2004 III R 9/03, BFHE 207, 549, BStBl II 2005, 160).

- bb) Diese für die Einstellung der werbenden Tätigkeit durch den Unternehmer geltenden Grundsätze sind bei der Beendigung einer Betriebsaufspaltung gleichermaßen zu beachten.
- (1) Das gilt zunächst für die durch eine Betriebsaufspaltung überlagerte Betriebsverpachtung im Ganzen. In der Rechtsprechung des BFH ist seit langem anerkannt, dass das sog. Verpächterwahlrecht bei Beendigung einer Betriebsaufspaltung wieder auflebt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 181, 1, BStBI II 1998, 325, und vom 6. März 1997 XI R 2/96, BFHE 183, 85, BStBI II 1997, 460; BFH-Beschluss vom 5. Februar 2003 VIII B 134/01, BFH/NV 2003, 909). Der BFH hat dies vor allem mit der Erwägung gerechtfertigt, dass das Verpächterwahlrecht (grundlegend dazu BFH-Urteil in BFHE 78, 315, BStBI III 1964, 124) bei der Begründung einer sog. echten Betriebsaufspaltung nicht untergehe. Zwar könne der Besitzunternehmer die an das Betriebsunternehmen verpachteten Wirtschaftsgüter zu diesem Zeitpunkt nicht durch Abgabe einer Erklärung in das Privatvermögen überführen. Dem Zwang zur Buchwertfortführung korrespondiere aber das Aufleben des Verpächterwahlrechts beim Wegfall der Betriebsaufspaltung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 181, 1, BStBI II 1998, 325; Schmidt/ Wacker, EStG, 24. Aufl., § 16 Rz. 708, 715). Aus Gründen der Gleichbehandlung hat der BFH diese Rechtsfolge auch auf den Wegfall einer sog. unechten Betriebsaufspaltung bezogen (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 2002 X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBI II 2002, 527).

Eine Betriebsverpachtung im Ganzen lag --wie das FG zu Recht angenommen hat-- im Streitfall jedoch schon deshalb nicht vor, weil die Klägerin wesentliche Teile der von der GmbH zuvor genutzten Gewerbeflächen nach den Feststellungen der Vorinstanz bis zum Ende des Streitjahres 1985 noch nicht anderweitig vermietet oder verpachtet hatte.

- (2) Für die Betriebsunterbrechung im engeren Sinne (grundlegend dazu: BFH-Urteile vom 28. September 1995 IV R 39/94, BFHE 179, 75, BStBI II 1996, 276, und vom 26. Februar 1997 X R 31/95, BFHE 183, 65, BStBI II 1997, 561) gilt nichts anderes. Eine Betriebsunterbrechung im engeren Sinne hat der BFH im Zusammenhang mit einer Betriebsaufspaltung für möglich gehalten beim vorübergehenden Wegfall der personellen Verflechtung wegen Eröffnung des Konkursverfahrens über das Vermögen der Betriebsgesellschaft (vgl. BFH-Urteil in BFHE 183, 85, BStBI II 1997, 460 mit Anmerkung

Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 1997, 486) und bejaht bei einer beabsichtigten mangels personeller Verflechtung von Besitz- und Betriebsunternehmen, aber fehlgeschlagenen Betriebsaufspaltung (BFH-Urteil vom 11. Mai 1999 VIII R 72/96, BFHE 188, 397, BStBI II 2002, 722 mit Anmerkung HG, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1999, 1186).

Eine Betriebsunterbrechung kann 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 (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 199, 124, BStBI II 2002, 527). 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 (BFH-Urteil in BFHE 199, 124, BStBI II 2002, 527). 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 Aufgabeeerklärung nicht abgegeben wird. Das Verpächterwahlrecht steht danach auch einem ehemaligen Besitzunternehmer zu, der die wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehält, ohne sie anderweitig zu verpachten (ebenso: Bitz in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 15 Rn. 144; Stahl in Korn, § 16 EStG, Rz. 274).

- c) Das FG hat die Voraussetzungen einer Betriebsunterbrechung bei der Klägerin im Streitfall auch zu Recht bejaht.
- aa) 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 (vgl. BFH-Urteile in BFHE 179, 75, BStBI II 1996, 276; in BFHE 183, 65, BStBI II 1997, 561; in BFHE 188, 397, BStBI II 2002, 722, m.w.N.,

und vom 20. Juni 2000 VIII R 18/99, BFH/NV 2001, 31). Von der Absicht des Steuerpflichtigen, den Betrieb später fortzuführen, ist auszugehen, solange er eine eindeutige Aufgabenerklärung 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, wie im Streitfall, nur die Betriebsgrundstücke zurückbehalten, liegt eine Betriebsunterbrechung nur dann vor, wenn die Grundstücke die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 1997 VIII R 2/95, BFHE 183, 385, BStBI II 1998, 388). 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. Auf die branchenfremde Verwendung eines Grundstücks durch den Pächter kommt es nicht an (vgl. BFH-Urteil in BFHE 203, 143, BStBI II 2004, 10; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 16 Rz. 697, m.w.N.). Anhaltspunkte für eine im Streitjahr durchgeführte wesentliche bauliche Umgestaltung der Gebäude vor der Fremdvermietung hat das FG nicht festgestellt.

- bb) Etwas anderes ergibt sich im Streitfall auch nicht daraus, dass die Klägerin die Grundstücke an verschiedene Gewerbetreibende mit unterschiedlichen Laufzeiten vermietet hat. Unabhängig davon, dass die Rechtsfolgen dieser Handlungen nicht im Streitjahr zu erfassen wären, ergibt sich auch daraus nicht eindeutig, dass der Betrieb endgültig aufgegeben werden sollte (vgl. BFH-Urteile vom 28. November 1991 IV R 58/91, BFHE 167, 19, BStBI II 1992, 521; vom 16. Dezember 1997 VIII R 11/95, BFHE 185, 205, BStBI II 1998, 379, und in BFH/NV 2001, 31; Wendt, FR 1998, 264, 272). Unschädlich ist auch, dass die Mietverträge eine Laufzeit von bis zu 13 Jahren hatten. Der BFH hat es bislang abgelehnt, für die höchstens zulässige Dauer einer Betriebsunterbrechung einen festen Zeitraum anzunehmen (vgl. Senatsbeschluss vom 24. März 2006 VIII B 98/01, nicht veröffentlicht). Davon abzuweichen, besteht im Streitfall keine Veranlassung.