

Urteil vom 22. Oktober 2015, IV R 17/12

Kein Teilbetrieb bei vom Rest des Unternehmens nicht hinreichend selbständigem Geschäftsbereich

BFH IV. Senat

GewStG § 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2 Nr 1, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2006 , GewStG VZ 2006

vorgehend FG Münster, 27. Februar 2012, Az: 1 K 2523/09 G

Leitsätze

NV: Wird der Geschäftsbereich "Gastronomie" eines Getränkehandels zwar teilweise mit eigenem Personal betrieben und teilweise organisatorisch getrennt geführt, fehlt es aber an einer räumlichen Trennung und an einer eigenständigen Buchführung, ist dieser Geschäftsbereich mangels hinreichender Selbständigkeit kein Teilbetrieb i.S. des Ertragsteuerrechts.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28. Februar 2012 1 K 2523/09 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1** I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betrieb im Jahr 2006 (Streitjahr) einen Groß- und Einzelhandel mit Getränken. Dabei wurden neben Getränkeabholmärkten, die sowohl in eigener Regie als auch im Wege des Franchise geführt wurden, auch Gastronomiebetriebe bzw. Veranstaltungen im Bereich der Gastronomie beliefert. Die Verwaltung und das Lager des Unternehmens befanden sich auf dem von der nahezu personenidentischen Besitzgesellschaft A-GmbH & Co. KG angepachteten Grundstück X-Straße 1 in Y; dort befand sich zunächst auch die Leergutlagerung und -sortierung.
- 2** Zum 1. April 2004 erwarb die Klägerin das Grundstück X-Straße 10 in Y. Soweit es nicht fremd vermietet wurde, verwendete sie dieses Grundstück fortan für die Leergutlagerung und -sortierung des Gesamtbetriebs. Während diese zunächst noch per Hand erfolgte, schaffte die Klägerin in 2006 eine Kastensortieranlage (Anschaffungsdatum 15. Februar 2006, Anschaffungskosten 81.473 €) sowie eine Leergutsortieranlage (Anschaffungsdatum 22. März 2006, Anschaffungskosten 71.015 €) an.
- 3** Für den Bereich "Gastronomie" waren speziell hergerichtete LKW mit Hebebühnen vorhanden. Die Fahrer der LKW waren zwar dem Gastronomiebereich zugeordnet, die Vollgut-Kommissionierung und Beladung der LKW erfolgte aber durch Personen, die sowohl für die Belieferung des Groß- und Einzelhandels als auch des Bereichs "Gastronomie" eingesetzt waren. Auch die Leergutsortierung erfolgte ohne Unterschied für den Gesamtbereich. Hinsichtlich der Lieferverträge wurden die Vertragsverhandlungen in Bezug auf Fassbieranlieferung und Flaschenbieranlieferung getrennt geführt; auch bestand teilweise ein unterschiedliches Warensortiment. Die Unternehmensbereiche wurden in der Öffentlichkeit auch unterschiedlich beworben. Räumlich war der Bereich der Gastronomie vom Rest des Unternehmens aber nicht getrennt. Es war auch keine jeweils eigenständige Buchführung für die Unternehmensbereiche eingerichtet, sondern deren warenwirtschaftliche Trennung wurde lediglich teilweise in der Kostenstellenrechnung nachvollzogen. Eine Aufteilung der jeweiligen Erlöse und Kosten war insoweit zwar herleitbar, wurde aber nicht durchgängig vorgenommen. Eine die Eigenständigkeit ermöglichende interne Organisation und Verwaltung waren nicht klar erkennbar.
- 4** Mit Vertrag vom 7. April 2006 verkaufte die Klägerin den Bereich "Gastronomie" mit Wirkung zum 22. April 2006 für

rund 2.700.000 € (davon Kundenstamm 1.500.000 €, Anlagevermögen 500.000 € und Forderungen und Verbindlichkeiten 700.000 €) an die Z-GmbH. Bis auf die Aushilfsfahrer wurden die dem Bereich "Gastronomie" zugeordneten 15 Arbeitnehmer vom Erwerber übernommen. Nicht veräußert wurde allerdings das Grundstück X-Straße 10. Dieses wurde vielmehr weiterhin für die Leergutsortierung und -lagerung im verbleibenden Geschäftsbereich der Klägerin genutzt.

- 5 Aufgrund der Veräußerung erzielte die Klägerin einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.801.940 €, den sie im Rahmen ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr als solchen aus der Veräußerung eines Teilbetriebs nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung (EStG) ansetzte und im Rahmen der Gewerbesteuererklärung nicht in den Gewinn aus Gewerbebetrieb einbezog. Dem folgte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zunächst in seinem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Gewerbesteuermessbescheid vom 2. Oktober 2007.
- 6 Im Rahmen einer Betriebsprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, es sei kein Teilbetrieb i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG veräußert worden, weil das Grundstück X-Straße 10 eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle. Ohne die Leergutlagerung und -sortierung habe man den Bereich "Gastronomie" nicht fortführen können, so dass es an der Veräußerung aller wesentlicher Betriebsgrundlagen des Teilbetriebs fehle. Dem folgte das FA durch geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 7. Mai 2008, indem es den laufenden Gewinn um 1.801.940 € erhöhte und ihn der Gewerbesteuer unterwarf.
- 7 Einspruchs- und Klageverfahren blieben erfolglos. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1454 veröffentlichten Urteil gelangte das Finanzgericht (FG) im Rahmen einer Gesamtschau zunächst zu dem Ergebnis, dass der Geschäftsbereich der Gastronomie nicht als hinreichend selbständig zur Annahme eines Teilbetriebs anzusehen sei. Die Annahme eines Teilbetriebs scheitere aber zudem an der fehlenden Mitveräußerung des Grundbesitzes, der als wesentliche Betriebsgrundlage (auch) des Geschäftsbereichs der Gastronomie anzusehen sei, weil ihm funktionale Bedeutung schon angesichts der Funktion als Lagergrundstück, auf dem auch die Leergutsortierung stattfinde, zukomme. Unerheblich sei es, ob ein Grundstück von mehreren Teilbetrieben genutzt werde, weil dies die Qualifikation des Grundstücks als (auch) wesentliche Betriebsgrundlage eines dieser Teilbetriebe nicht hindere.
- 8 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 9 Sie beantragt, das Urteil des FG Münster vom 28. Februar 2012 1 K 2523/09 G und den geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 7. Mai 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. Juni 2009 aufzuheben.
- 10 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 11 II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der von der Klägerin durch die Veräußerung ihres Geschäftsbereichs "Gastronomie" erzielte Gewinn Bestandteil des Gewerbeertrags ist, denn die Klägerin hat keinen Teilbetrieb i.S. des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG veräußert. Dies folgt daraus, dass der veräußerte Geschäftsbereich "Gastronomie" nicht mit der für die Annahme eines Teilbetriebs erforderlichen Selbständigkeit ausgestattet war.
- 12 1. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, der im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer.
- 13 a) Gewerbeertrag ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG der u.a. nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigten ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Dieser ist nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912; vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, m.w.N.). Zu diesen --herauszurechnenden-- Bestandteilen gehören Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung

zuzuordnen sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. Dezember 2014 IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520, m.w.N.; vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754).

- 14** b) Die weitgehende Verselbständigung eines Teilbetriebs im Rahmen des gesamten Gewerbebetriebs ist nach der Rechtsprechung maßgebliche Rechtfertigung dafür, dass auch Gewinne aus der Aufgabe oder Veräußerung eines Teilbetriebs nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen und damit den Gewinnen aus der Aufgabe oder Veräußerung des Gesamtbetriebs gleichzustellen sind (BFH-Urteil vom 7. August 2008 IV R 86/05, BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145, m.w.N.). Dabei kommt es --anders als im Anwendungsbereich des § 34 EStG-- 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 grundsätzlich nur den durch den laufenden Betrieb anfallenden Gewinn erfassen soll (vgl. BFH-Urteile vom 3. Februar 1994 III R 23/89, BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709; vom 17. März 2010 IV R 41/07, BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977).
- 15** c) Der Begriff des Teilbetriebs ist in diesem Zusammenhang ebenso zu verstehen wie in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (BFH-Urteile vom 23. November 1988 X R 1/86, BFHE 155, 521, BStBl II 1989, 376, m.w.N.; vom 25. November 2009 X R 23/09, BFH/NV 2010, 633), also als organisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil des Gesamtbetriebs, der für sich allein funktions- bzw. lebensfähig ist (BFH-Urteile vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772; in BFHE 223, 245, BStBl II 2012, 145). Anders als die Klägerin meint, hat danach der § 613a des Bürgerlichen Gesetzbuchs zugrundeliegende Betriebsbegriff für die Beurteilung des Streitfalls keine Bedeutung.
- 16** d) Ob die veräußerten Wirtschaftsgüter in ihrer Zusammenfassung einer sich von der übrigen gewerblichen Tätigkeit des Veräußerers deutlich abhebenden Betätigung dienen und als Betriebsteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit besitzen, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse zu entscheiden (BFH-Urteile vom 10. Oktober 2001 XI R 35/00, BFH/NV 2002, 336; vom 16. November 2005 X R 17/03, BFH/NV 2006, 532; vom 15. März 2007 III R 53/06, BFH/NV 2007, 1661), und zwar nach den Verhältnissen beim Veräußerer und nicht beim Empfänger (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123; BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 1661). Bei dieser Gesamtwürdigung sind die von der Rechtsprechung herausgearbeiteten Abgrenzungsmerkmale --z.B. räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, eigener Wirkungskreis, gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eigene Verwaltung, eigenes Anlagevermögen, ungleichartige betriebliche Tätigkeit, eigener Kundenstamm und eine die Eigenständigkeit ermöglichende interne Organisation-- zu beachten (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2002, 336, und in BFH/NV 2006, 532). Diese Merkmale brauchen zwar nicht sämtlich vorzuliegen, der Teilbetrieb erfordert allerdings eine gewisse Selbständigkeit gegenüber dem Hauptbetrieb (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 336). Ob zivilrechtlich unter dem Aspekt des sachenrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatzes ein zur Veräußerung vorgesehener Teil des Gesamtbetriebs definiert werden kann, ist für den steuerrechtlichen Begriff des Teilbetriebs entgegen der Auffassung der Klägerin nicht von Bedeutung.
- 17** 2. Ausgehend von den vorstehenden Grundsätzen hat das FG aufgrund seiner Feststellungen, die nicht mit Revisionsrügen angegriffen worden sind und den Senat deshalb binden (§ 118 Abs. 2 FGO), im Rahmen seiner Gesamtwürdigung der Umstände des Streitfalls zutreffend die Erkenntnis gewonnen, dass es sich bei dem veräußerten Geschäftsbereich "Gastronomie" nicht um einen mit der erforderlichen Selbständigkeit ausgestatteten Teilbetrieb gehandelt hat.
- 18** a) Das FG hat zunächst zutreffend ausgeführt, dass im Streitfall einzelne Umstände durchaus für eine Selbständigkeit des Geschäftsbereichs "Gastronomie" sprechen: So wurden nach den Feststellungen des FG die LKW für den Geschäftsbereich "Gastronomie" verwendet und deren Fahrer diesem Bereich auch personell zugeordnet. Auch wurden die Dienstleistungen der betroffenen Unternehmensbereiche getrennt beworben und die Lieferverträge getrennt ausgehandelt.
- 19** b) Die vorgenannten Umstände wiegen aber, wie das FG zutreffend annimmt, bereits deshalb nicht schwer, weil die angesprochene Trennung nicht durchgängig erfolgte: Eine personelle Trennung war nach den Feststellungen des FG etwa für die Leergutsortierung sowie die Kommissionierung und Beladung der LKW nicht gegeben. Auch wurden die Unternehmensbereiche bis auf die genannten punktuellen Bereiche organisatorisch einheitlich geführt.
- 20** Hinzu kommt im Rahmen der Gesamtabwägung, dass der Unternehmensbereich "Gastronomie" nicht räumlich vom Rest des Unternehmens getrennt und eine eigenständige Verwaltung der Unternehmensbereiche nicht klar erkennbar war. Insbesondere verfügten beide Geschäftsbereiche nicht über eine jeweils eigenständige Buchführung, sondern lediglich bezogen auf den Bereich der Warenwirtschaft erfolgte eine Trennung in der

Kostenstellenrechnung. Schon der Umstand, dass die von den Unternehmensbereichen erzielten Erlöse und aufgewendeten Kosten nicht getrennt und permanent erfasst wurden, sondern nach den Feststellungen des FG nur "herleitbar" waren, zeigt, dass es an der erforderlichen Selbständigkeit des Geschäftsbereichs "Gastronomie" fehlte. Deshalb ist die Würdigung des FG, dass bis zum Verkauf des Bereichs "Gastronomie" ein aus beiden Geschäftsbereichen bestehendes Gesamtunternehmen bestanden habe, möglich und revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

- 21** 3. Danach ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass der von der Klägerin im Rahmen der Veräußerung des Geschäftsbereichs "Gastronomie" unstreitig erzielte Gewinn in Höhe von 1.801.940 € als laufender Gewinn der Gewerbesteuer zu unterwerfen ist. Auf die Frage, ob das Grundstück X-Straße 10 eine wesentliche Betriebsgrundlage des (vermeintlichen) Teilbetriebs "Gastronomie" darstellte, kommt es sonach nicht mehr an.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de