

Urteil vom 30. August 2022, X R 17/21

Auch im Anwendungsbereich des § 2 Abs. 5 GewStG kein Abzug vorweggenommener Betriebsausgaben bei der Gewerbesteuer

[ECLI:DE:BFH:2022:U.300822.XR17.21.0](#)

BFH X. Senat

GewStG § 2 Abs 1 S 1, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 2 Abs 4, GewStG § 2 Abs 5, GewStG § 5 Abs 2, EStG § 15 Abs 2 S 1, GG Art 3 Abs 1, GG Art 12 Abs 1, EUGrdRCh Art 15, EUGrdRCh Art 16, EUGrdRCh Art 51 Abs 1 S 1 Halbs 2, GewStG VZ 2017, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1 S 1, EStG VZ 2017

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 29. Juli 2021, Az: 3 K 1383/20

Leitsätze

1. Die Annahme eines Gewerbebetriebs im gewerbesteuerrechtlichen Sinne setzt das Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG voraus; insbesondere die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Vorab (vor Betriebseröffnung) entstandene Betriebsausgaben sind daher gewerbesteuerrechtlich unbeachtlich.
2. Diese allgemeinen Grundsätze gelten auch im Fall eines (von § 2 Abs. 5 GewStG erfassten) Betriebsübergangs im Ganzen.
3. Die Gewährleistungen der EUGrdRCh gelten nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei Durchführung des Rechts der Union, nicht aber bei der Durchführung von nicht harmonisierten Teilen des nationalen Rechts.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 29.07.2021 - 3 K 1383/20 aufgehoben, soweit darin der Klage stattgegeben worden ist.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) pachtete ab dem 01.12.2017 einen Imbissbetrieb einschließlich Inventar von der bisherigen Betreiberin an, die zugleich Eigentümerin des betrieblich genutzten Grundstücks ist. Im Dezember 2017 renovierte er die angepachteten Räume; in dieser Zeit blieb der Imbiss geschlossen. Im Januar 2018 eröffnete er den Imbissbetrieb für Gäste. Seinen Gewinn ermittelt er durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung.
- 2** In seiner Gewinnermittlung für das Streitjahr 2017 wies der Kläger ein Ergebnis von ./ 15.531,62 € aus (vorab entstandene Betriebsausgaben). Davon entfielen auf den Monat Dezember 2017 ./ 8.489,89 €. In seiner Gewerbesteuererklärung gab der Kläger einen Gewerbeertrag von ./ 15.532 € an.
- 3** Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte den Gewerbesteuermessbetrag 2017 im angefochtenen Bescheid vom 17.10.2019 auf 0 € fest und legte dabei einen Gewinn aus Gewerbebetrieb sowie einen Gewerbeertrag von jeweils 0 € zugrunde. Ein Betrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sei erst ab dem Zeitpunkt der Beteiligung des Klägers am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr anzunehmen. Dies sei hier die

Betriebseröffnung im Januar 2018. Die vorhergehende Renovierung stelle eine gewerbesteuerrechtlich unbeachtliche Vorbereitungshandlung dar.

- 4 Hiergegen brachte der Kläger vor, er habe sich schon durch die Kontaktaufnahme zur Maklerin (vor Juli 2017), den Abschluss eines Pachtvorvertrags (09.08.2017) und diverse weitere Tätigkeiten am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Jedenfalls habe er am 01.12.2017 einen stehenden Gewerbebetrieb übernommen. Damit erlösche die Gewerbsteuerpflicht des Verpächters; beim Pächter beginne sie neu. Der Steuergegenstand habe sich durch den Betriebsübergang nicht verändert. Der Kläger habe im Dezember 2017 erste Waren eingekauft, Kontakte zu anderen Unternehmern gehabt, Aktionen durchgeführt, die auf die bevorstehende Wiedereröffnung hinweisen sollten, und ein Inserat geschaltet. Hätte ein anderer Unternehmer seinen laufenden Betrieb für einen Monat unterbrochen, um seine Räume zu modernisieren, und anschließend sein Geschäft mit einer Wiedereröffnungsfeier fortgeführt, wären seine Betriebsausgaben auch gewerbesteuerrechtlich lückenlos berücksichtigt worden. Das Ergebnis, dass zwar die ab Januar 2018 erzielten Früchte der im Jahr 2017 geleisteten Betriebsausgaben der Gewerbebesteuer unterliegen sollen, nicht aber die hierfür notwendigen Betriebsausgaben selbst, verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz.
- 5 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren gab das Finanzgericht (FG) der Klage teilweise statt und legte der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags das im Dezember 2017 erzielte Ergebnis von ./ 8.489,89 € zugrunde (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2021, 2003). Zwar seien bis einschließlich November 2017 alle Tätigkeiten des Klägers als gewerbesteuerrechtlich unbeachtliche Vorbereitungshandlungen anzusehen. Zum 01.12.2017 habe der Kläger jedoch gemäß § 2 Abs. 5 GewStG einen Imbissbetrieb neu gegründet. Der Verpächter unterhalte bei einer Betriebsverpachtung im Ganzen zwar keinen werbenden Betrieb mehr. Dies bedeute aber nicht, dass kein Gewerbebetrieb mehr bestehe. Die für die Anwendung des § 2 Abs. 5 GewStG erforderliche Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen sei auch bei deren Verpachtung gegeben. Der Zeitraum von der Betriebsgründung am 01.12.2017 bis zum Beginn der Abgabe von Speisen und Getränken im Januar 2018 sei gemäß § 2 Abs. 4 GewStG als vorübergehende Unterbrechung des neu gegründeten und damit in Gang gesetzten Gewerbebetriebs unschädlich.
- 6 Mit seiner Revision rügt das FA, das FG habe zu Unrecht die Neugründungsfiktion des § 2 Abs. 5 Satz 2 GewStG mit dem "In-Gang-Setzen" gleichgesetzt. Rechtsfolge des § 2 Abs. 5 GewStG sei --im Gegensatz zu der bis in die 1940er Jahre geltenden Rechtslage-- gerade nicht, dass die sachliche Gewerbsteuerpflicht auf den neuen Unternehmer übergehe. Vielmehr werde eine vom bisherigen Unternehmen unabhängige Neugründung fingiert. Damit fehle es an der Unternehmensidentität. Die fingierte Neugründung sei nicht anders als eine gewöhnliche Neugründung zu behandeln. § 2 Abs. 5 GewStG fingiere keinen lückenlosen Übergang und mache daher die einzelfallbezogene Prüfung des Beginns der sachlichen Gewerbsteuerpflicht nicht entbehrlich. Die Bedeutung der Vorschrift bestehe vielmehr im Ausschluss des Übergangs eines festgestellten Gewerbeverlusts (§ 10a Satz 8 GewStG) und in einer Verkürzung des Erhebungszeitraums (§ 14 Satz 3 GewStG). Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung beginne die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr bei Betrieben des Gastgewerbes erst mit ihrer Eröffnung für das Publikum. Eine bloße Tätigkeit am Beschaffungsmarkt --wie hier vom Kläger im Dezember 2017 ausgeübt-- genüge hingegen nicht.
- 7 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit das FG der Klage stattgegeben hat, und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Er vertritt die Auffassung, aus der Formulierung des § 2 Abs. 5 Satz 2 GewStG sei zu schließen, dass mit der Neugründung der Übergang abgeschlossen sei und die Gewerbsteuerpflicht des Übernehmers beginne. Einer besonderen Ingangsetzung bedürfe es nicht. Ein stehender Gewerbebetrieb werde mit seinem Übergang auf einen Dritten nicht in die Phase einer Neugründung versetzt. Er sei bereits vorhanden und könne in der bisherigen Form weiterbetrieben werden.
- 10 Die Freiheit des Unternehmers, sein Unternehmen für die Ausführung von Reparaturen kurzfristig zu unterbrechen, sei sowohl durch Art. 12 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) als auch durch Art. 15, 16 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union (EUGrdRCh) geschützt.

Entscheidungsgründe

II.

- 11** Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12** Im Ausgangspunkt zutreffend hat das FG seiner Entscheidung die ständige höchstrichterliche Rechtsprechung zugrunde gelegt, wonach bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften vorweggenommene Betriebsausgaben --ebenso wie Veräußerungs- und Aufgabegewinne (insoweit für Personengesellschaften eingeschränkt durch § 7 Satz 2 GewStG)-- nicht beim Gewerbeertrag zu berücksichtigen sind (dazu unten 1.). Entgegen der Auffassung des FG gilt dies aber auch in den von § 2 Abs. 5 GewStG erfassten Fällen, die dadurch gekennzeichnet sind, dass ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht (unten 2.). § 2 Abs. 4 GewStG ist im Streitfall nicht anwendbar (unten 3.). Ein Verstoß gegen die vom Kläger angeführten Grundrechte ist in dieser Rechtslage nicht zu sehen (unten 4.).
- 13** 1. Der Gewerbesteuer unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Unter dem Begriff "Gewerbebetrieb" ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu verstehen (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem gewerbesteuerlichen Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG).
- 14** a) Aus diesen Regelungen hat die höchstrichterliche Rechtsprechung seit jeher den Schluss gezogen, dass die Annahme eines "Gewerbebetriebs" im gewerbesteuerrechtlichen Sinne das Vorliegen sämtlicher Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG voraussetzt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24.04.1980 - IV R 68/77, BFHE 131, 70, BStBl II 1980, 658, unter 1., und vom 20.11.2003 - IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter II.1.). Soweit sich in jüngeren Entscheidungen zusätzlich die Formulierung findet, dass der Gewerbebetrieb "in Gang gesetzt worden" sein muss (z.B. BFH-Entscheidungen vom 14.04.2011 - IV R 52/09, BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929, Rz 33; vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927; vom 28.11.2012 - IV B 11/12, BFH/NV 2013, 773, Rz 21, und vom 13.10.2016 - IV R 21/13, BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 38), ist darin lediglich eine Umschreibung dafür zu sehen, dass nur aktive Betriebe der Gewerbesteuer unterliegen (vgl. auch das BFH-Urteil vom 26.03.1985 - VIII R 260/81, BFHE 143, 368, BStBl II 1985, 433, unter b, wo die Begriffe "in Gang gesetzt" und "eröffnet" gleichgesetzt werden).
- 15** Zu den Tatbestandsmerkmalen des § 15 Abs. 2 EStG gehört auch die (aktuelle) Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr. Einnahmen und Ausgaben (bei der im Streitfall einschlägigen Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) bzw. Aufwendungen und Erträge (bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich), die vor dem Zeitpunkt anfallen, zu dem erstmals sämtliche Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 2 EStG erfüllt werden (insbesondere vor Beginn der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr), sind daher gewerbesteuerrechtlich bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften (u.a. für Kapitalgesellschaften, die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der sonstigen juristischen Personen des privaten Rechts sowie die Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gelten aufgrund der Sonderregelungen in § 2 Abs. 2, 3 GewStG und § 2 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung abweichende Grundsätze) nicht zu berücksichtigen, weil es insoweit noch an einem tauglichen Steuergegenstand fehlt. Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass das Unternehmen sich daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann (BFH-Urteile vom 22.11.1994 - VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, unter II.1.a; vom 05.03.1998 - IV R 23/97, BFHE 186, 142, BStBl II 1998, 745, unter 1.a, und vom 12.05.2016 - IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 26).
- 16** Damit wirken sich vorweggenommene (vorab entstandene) Betriebsausgaben gewerbesteuerrechtlich nicht aus (zu Einzelheiten und Nachweisen s. ausführlich unten c). Umgekehrt sind am Ende des Lebenszyklus eines von einem Einzelunternehmer oder einer Personengesellschaft (insoweit seit 2002 eingeschränkt durch § 7 Satz 2 GewStG) getragenen Gewerbebetriebs Veräußerungs- und Aufgabegewinne vom Gewerbeertrag auszunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 02.05.1990 - VIII R 204/85, BFH/NV 1990, 801, m.w.N.).
- 17** b) Dieses Ergebnis folgt aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Real-(Sach-

)Steuer (BFH-Urteile vom 05.11.1957 - I 325/56 U, BFHE 65, 559, BStBl III 1957, 448, und vom 11.03.1982 - IV R 25/79, BFHE 136, 204, BStBl II 1982, 707, unter 1.). Es kommt für die Gewerbesteuer nicht auf die persönliche Steuerpflicht eines Unternehmers, sondern auf die sachliche Steuerpflicht des Steuerobjekts an; diese beginnt mit dem Zeitpunkt, in dem der Betrieb in Gang gesetzt worden ist (BFH-Urteile vom 10.03.1960 - IV 105/58, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 1961, 51, und vom 19.08.1977 - IV R 107/74, BFHE 123, 352, BStBl II 1978, 23, unter 1.). Gegenstand der Gewerbesteuer ist nur der auf den laufenden Betrieb entfallende, durch eigene gewerbliche Leistungen entstandene Gewinn (BFH-Urteile in BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, und in BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 25).

- 18** Damit weisen die Begriffe des gewerblichen Unternehmens (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und des Gewerbebetriebs (§ 2 Abs. 1 GewStG) in zeitlicher Hinsicht Unterschiede dergestalt auf, dass das einkommensteuerrechtlich relevante Unternehmen --und damit das Erzielen gewerblicher Einkünfte-- früher beginnen und später enden kann als der Gewerbebetrieb i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 - GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b aa (1)). Für die im Vergleich zur Einkommensteuer unterschiedliche Handhabung ist entscheidend, dass die persönliche Einkommensteuerpflicht sich nach § 1 EStG richtet und damit allein von der Existenz der natürlichen Person, nicht aber von der Existenz eines Gewerbebetriebs abhängig ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 123, 352, BStBl II 1978, 23, unter 1.). Die Einkommensteuer als vom Leistungsfähigkeitsprinzip beherrschte Personensteuer muss sämtliche betriebliche Handlungen des Steuerpflichtigen von der ersten Vorbereitungshandlung bis zur Veräußerung oder Entnahme des letzten betrieblichen Wirtschaftsguts erfassen; die Gewerbesteuer ist als Sachsteuer hingegen auf den tätigen Betrieb bezogen und wird durch das Äquivalenzprinzip geprägt, so dass ihr Gegenstand nur der auf den laufenden Betrieb entfallende Gewinn ist (vgl. BFH-Urteile in BFHE 136, 204, BStBl II 1982, 707, unter 1.; vom 17.04.1986 - IV R 100/84, BFHE 146, 457, BStBl II 1986, 527, unter 1.; vom 27.10.1992 - VIII R 30/90, BFH/NV 1993, 264, unter II.2.; in BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, unter II.1.a; in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 20, und in BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 38).
- 19** c) Auf dieser Grundlage hat der BFH beispielsweise entschieden, dass bei einem Handelsunternehmen der Gewerbebetrieb erst mit der Eröffnung des Ladenlokals beginnt (BFH-Urteil in BFHE 123, 352, BStBl II 1978, 23, unter 2.; ebenso für ein Tischlerunternehmen mit Möbelhandel BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 21). Der Zeitpunkt der Eröffnung ist auch maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige zunächst ein Hotelgebäude errichtet (BFH-Urteil in BFHE 143, 368, BStBl II 1985, 433, unter b). Bei einem Herstellungsunternehmen kommt es auf den Beginn der Produktion an (BFH-Urteile vom 10.01.1964 - III 282/61, HFR 1964, 233, und in BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900, unter II.1.a), beim Betreiber eines Windparks auf die Fertigstellung und Inbetriebnahme der Anlagen (BFH-Urteil in BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929, Rz 34).
- 20** Dementsprechend hat der BFH einen gewerbesteuerlichen Abzug abgelehnt für Rechtsanwaltskosten, die die Betriebsgründung vorbereiten sollten (BFH-Urteil in HFR 1961, 51), vor Betriebseröffnung geleistete Aufwendungen für Maklerprovision, Beratungskosten, Inserate, Büromaterial, Gebühren (BFH-Urteil in BFHE 123, 352, BStBl II 1978, 23), Aufwendungen für die Anmietung eines Geschäftslokals und die Einstellung eines leitenden Mitarbeiters vor Betriebseröffnung (BFH-Urteil in BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 21) sowie allgemein für Anlaufkosten (BFH-Urteil in BFH/NV 1993, 264, unter II.2.).
- 21** d) Legt man dies zugrunde, ist der Imbissbetrieb des Klägers erst mit seiner Eröffnung für die Kundschaft im Januar 2018 als Steuergegenstand des Gewerbesteuerrechts anzusehen. Bei allen vom Kläger im Dezember 2017 ausgeübten Tätigkeiten handelt es sich um Vorbereitungshandlungen. Solche Geschäfte, die ausschließlich auf der Erwerbsseite, nicht aber auf der Absatzseite getätigt werden, sind nicht geeignet, eine Teilnahme am Marktgeschehen --und damit eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr als eines der kumulativ zu erfüllenden Merkmale des § 15 Abs. 2 EStG-- zu begründen (BFH-Urteil vom 13.12.1995 - XI R 43-45/89, BFHE 179, 353, BStBl II 1996, 232, unter III.2.e). Die entsprechenden Ausgaben sind daher zwar einkommensteuerlich als vorweggenommene Betriebsausgaben abziehbar, gewerbesteuerlich hingegen nicht zu berücksichtigen.
- 22** e) Der Senat sieht weder aufgrund des Vorbringens des Klägers noch anderweitig Anlass, eine Änderung dieser feststehenden und durch alle mit dem Gewerbesteuerrecht befassten Senate des BFH getragenen Rechtsprechung vorzunehmen. Zu den vom Kläger angeführten Schwierigkeiten, die vor der Eröffnung eines Geschäftslokals zu überwinden seien, hat der BFH schon im Urteil in BFHE 123, 352, BStBl II 1978, 23 (unter 2.) ausgeführt, dass diese nicht dazu führen könnten, vom Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG abzuweichen; zu den vom Kläger behaupteten vermeintlichen Grundrechtsverstößen s. noch unten 4.

- 23** 2. Entgegen der Auffassung des FG enthält § 2 Abs. 5 GewStG keine Ausnahme von diesen allgemeinen Grundsätzen.
- 24** Nach dieser Regelung, die Fallgestaltungen erfasst, in denen ein Gewerbebetrieb im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, gilt der Gewerbebetrieb als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt (§ 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG). Der Gewerbebetrieb gilt als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, wenn --was im vorliegenden Fall nicht in Betracht kommt-- er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird (§ 2 Abs. 5 Satz 2 GewStG).
- 25** Im Streitfall kann offen bleiben, ob § 2 Abs. 5 GewStG auch Fälle der Betriebsverpachtung erfasst (dazu unten a), da dieser Regelung jedenfalls die vom FG angenommene Rechtsfolge nicht zu entnehmen ist. Zwar lässt sich der Gesetzeswortlaut in beide Richtungen auslegen (unten b). Aus der Entstehungsgeschichte (unten c) und der Gesetzessystematik (unten d) folgt aber, dass § 2 Abs. 5 GewStG die allgemeinen Grundsätze über den Zeitpunkt des Entstehens eines gewerbesteuerrechtlichen Steuergegenstands nicht verdrängen will.
- 26** a) Nach seinem Wortlaut setzt die Anwendung des § 2 Abs. 5 GewStG den Übergang eines Gewerbebetriebs "im Ganzen" voraus. Ob diese Voraussetzung bei einer Betriebsverpachtung gegeben ist, wird unterschiedlich beurteilt (bejahend Drüen in Brandis/Heuermann, § 2 GewStG Rz 278; Hidien, GewStG, Kommentar, 2022, § 2 Rz 860; verneinend Nöcker in Lenski/Steinberg, Gewerbsteuergesetz, § 2 Rz 1060, und Keß in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 2 Rz 5606; s.a. BFH-Urteil vom 12.01.2011 - I R 112/09, BFH/NV 2011, 1194, Rz 22, und Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 11.07.2011 - 8 C 23/10, HFR 2011, 1379, Rz 8). Im Streitfall kann der Senat diese Frage offenlassen, da die nachfolgenden Darlegungen zeigen, dass § 2 Abs. 5 GewStG nicht zu einer Verdrängung der allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Grundsätze hinsichtlich der Behandlung vorweggenommener Betriebsausgaben führt.
- 27** b) Auf der Rechtsfolgenseite sieht § 2 Abs. 5 Satz 2 GewStG vor, dass der Gewerbebetrieb als durch den Übernehmer neu gegründet gilt. Der Gesetzeswortlaut enthält damit zwar eine Neugründungsfiktion, aber --jedenfalls ausdrücklich-- keine Fiktion hinsichtlich des *Zeitpunkts*, zu dem diese Neugründung anzunehmen ist. Insbesondere wird nicht angeordnet, dass die Zeitpunkte der Betriebseinstellung (§ 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG) und der Neugründung (§ 2 Abs. 5 Satz 2 GewStG) zwingend zusammenfallen müssen (so aber wohl die Auffassung der Finanzverwaltung, vgl. R 2.7 Abs. 1 Satz 3 der Gewerbesteuer-Richtlinien 2016). Daher ist es mit dem Gesetzeswortlaut ohne Weiteres vereinbar, auch in den Fällen des § 2 Abs. 5 GewStG die allgemeinen --vorstehend unter 1. dargestellten-- Grundsätze des Gewerbesteuerrechts für noch nicht eröffnete Gewerbebetriebe anzuwenden.
- 28** c) Die Entstehungsgeschichte des § 2 Abs. 5 GewStG spricht deutlich dafür, dass diese Norm nicht auch eine Fiktion des Zeitpunkts der Neugründung enthält.
- 29** aa) Das GewStG 1936 vom 01.12.1936 (RGBl I 1936, 979), das die Grundlage des noch heute geltenden GewStG bildet, enthielt in § 2 keine ausdrückliche Regelung zum Unternehmerwechsel. Aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer wurde aber abgeleitet, dass die sachliche Steuerpflicht des Gewerbebetriebs durch einen Wechsel in der Person des Unternehmers nicht berührt werde, sofern das Unternehmen im Wesentlichen unverändert fortgeführt werde (vgl. zur Rechtsentwicklung ausführlich BFH-Urteil vom 19.12.1957 - IV 666/55 U, BFHE 66, 548, BStBl III 1958, 210). Lediglich in § 5 Abs. 2 GewStG 1936 wurde angeordnet, dass im Fall eines Wechsels in der Person des Unternehmers der bisherige Unternehmer Steuerschuldner bis zum Ende des Kalendermonats des Wechsels sei; ab dem Beginn des folgenden Kalendermonats sei der neue Unternehmer der Steuerschuldner.
- 30** In der Spätphase des Zweiten Weltkriegs wurde die gewerbesteuerrechtliche Behandlung des Unternehmerwechsels durch § 1 der Zweiten Verordnung über die Erhebung der Gewerbesteuer in vereinfachter Form (Zweite GewStVV) vom 16.11.1943 (RGBl I 1943, 684) mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 1943 erstmals ausdrücklich geregelt. Die Sätze 1 und 2 des § 1 der Zweiten GewStVV entsprachen dabei --mit kleineren Abweichungen, die lediglich redaktioneller Art sind-- dem heutigen § 2 Abs. 5 GewStG. Demgegenüber war in § 1 Satz 3 Zweite GewStVV --ohne Entsprechung im heute geltenden Gewerbesteuerrecht-- ausdrücklich angeordnet, dass der Zeitpunkt sowohl der Einstellung als auch der Neugründung der Zeitpunkt des Unternehmerwechsels sei.
- 31** Mit dem Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuerrechts vom 27.12.1951 (BGBl I 1951, 996) wurde einerseits die Zweite GewStVV aufgehoben (Art. III § 4 des genannten Gesetzes); andererseits wurde § 5 Abs. 2 GewStG auf der Tatbestandsseite dahingehend geändert, dass die Regelung nunmehr den Übergang eines Gewerbebetriebs im Ganzen auf einen anderen Unternehmer erfasste. Obwohl auf der Rechtsfolgenseite dieser Norm neben der Zuweisung der Steuerschuldnerschaft auch die --aus § 1 Sätze 1 und 2 der Zweiten GewStVV übernommene--

Fiktion der Einstellung und Neugründung des Betriebs enthalten war (die zeitliche Fiktion des § 1 Satz 3 der Zweiten GewStVV wurde hingegen nicht übernommen), hat der BFH diese Vorschrift dahingehend ausgelegt, dass sie nur die Frage der Steuerschuldnerschaft regelt, aber keine darüber hinausgehenden Wirkungen entfaltet. Insbesondere stehe sie einer Fortführung des Verlustabzugs über den Zeitpunkt des Betriebsübergangs im Ganzen hinaus nicht entgegen. Es handele sich um eine Vereinfachungsvorschrift, die die schwierige Feststellung vermeiden sollte, ob das Unternehmen durch den Wechsel der Person des Inhabers in seinem Bestand verändert worden sei (zum Ganzen BFH-Urteil in BFHE 66, 548, BStBl III 1958, 210).

- 32** Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber zum Anlass genommen, mit dem Steueränderungsgesetz 1961 vom 13.07.1961 (BGBl I 1961, 981) die bis heute geltende Regelung des § 2 Abs. 5 GewStG zu schaffen. Der neue gesetzessystematische Standort sollte --zur Vermeidung der sich aus der dargestellten BFH-Entscheidung ergebenden Rechtsfolgen-- klarstellen, dass die Norm nicht allein die Steuerschuldnerschaft, sondern bereits die Gewerbesteuerpflicht als solche betrifft (zum Ganzen BTD Drucks 3/2573, S. 25). Zugleich erhielt § 5 Abs. 2 GewStG seine bis heute unverändert gebliebene Fassung.
- 33** bb) Vor allem aus dem von Anfang an bestehenden Vereinfachungscharakter der Regelung (Vermeidung von --ansonsten erforderlichen-- Feststellungen zu der Frage, ob das Unternehmen durch den Wechsel der Person des Inhabers in seinem Bestand verändert worden ist) folgt, dass § 2 Abs. 5 GewStG nicht in der vom FG und vom Kläger vertretenen Weise ausgelegt werden kann. Denn wenn § 2 Abs. 5 GewStG für Fälle des Übergangs eines im Wesentlichen unveränderten Unternehmens die Fiktion des auch in zeitlicher Hinsicht nahtlosen und sofortigen Übergangs des Steuergegenstands anordnen würde, wären weiterhin --wie bereits bis 1942-- Feststellungen zum Umfang der im Unternehmen vorgenommenen Änderungen erforderlich, weil bei größeren Änderungen schon aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer (Unternehmensidentität) das Erlöschen des bisherigen Steuergegenstands und die Gründung eines neuen Steuergegenstands nach Maßgabe der allgemeinen Grundsätze folgen würde und nur bei fortbestehender Unternehmensidentität überhaupt von einer Anwendbarkeit des § 2 Abs. 5 GewStG ausgegangen werden könnte. Diese Abgrenzungsprobleme will § 2 Abs. 5 GewStG --weiterhin-- vermeiden, indem für sämtliche Fälle des Übergangs von Gewerbebetrieben im Ganzen die Einstellung und Neugründung fingiert wird, ohne aber die allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Grundsätze auch hinsichtlich des Zeitpunkts der Neugründung zu modifizieren.
- 34** Die zentrale Bedeutung des § 2 Abs. 5 GewStG liegt darin, den Übergang eines vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den neuen Betriebsinhaber auszuschließen (vgl. auch § 10a Satz 8 GewStG). Hierfür ist es aber unerheblich, ob der Zeitpunkt des Beginns des Gewerbebetriebs des neuen Betriebsinhabers nach Maßgabe der allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Grundsätze zu bestimmen ist oder ob die vom FG angenommene Fiktion eines nahtlosen Übergangs anzuwenden ist. Weil eine solche Fiktion daher keine Bedeutung für Zwecke des § 2 Abs. 5 GewStG hätte, kann auch nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber von einer derartigen Fiktion ausgeht.
- 35** Darüber hinaus folgt auch aus der Nichtübernahme der in § 1 Satz 3 der Zweiten GewStVV noch ausdrücklich enthaltenen Fiktion eines in zeitlicher Hinsicht nahtlosen Betriebsübergangs in § 2 Abs. 5 GewStG, dass eine solche --von den allgemeinen Grundsätzen abweichende-- Festlegung des Zeitpunkts der Betriebsneugründung seit dem Auslaufen der Zweiten GewStVV nicht mehr gewollt ist.
- 36** d) Auch die Gesetzessystematik spricht gegen das vom FG vertretene Ergebnis.
- 37** Sollte § 2 Abs. 5 GewStG die allgemeinen Grundsätze über die zeitliche Abgrenzung des Gewerbebetriebs überlagern, müsste dies nicht nur für den neuen, sondern auch für den bisherigen Unternehmer gelten, da die Vorschrift beide Fälle gleichermaßen erfasst. Dies hätte konsequenterweise zur Folge, dass Veräußerungs- und Aufgabegewinne beim bisherigen Unternehmer eines Betriebs, der im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, der Gewerbesteuer unterlägen. Ein solches Ergebnis wird indes von niemandem vertreten. Der BFH hatte für den bisherigen Unternehmer bereits Fallgestaltungen zu entscheiden, die unter § 2 Abs. 5 Satz 1 GewStG fielen, hat in diesen Urteilen aber die Möglichkeit, dass hiermit auch die Gewerbesteuerpflicht von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen verbunden sein könnte, zu Recht nicht einmal angesprochen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.03.1990 – VIII R 47/86, BFH/NV 1990, 799).
- 38** Zwar könnte der Wortlaut der --für Zwecke der Bestimmung des Steuerschuldners an § 2 Abs. 5 GewStG anknüpfenden-- Vorschrift des § 5 Abs. 2 GewStG für einen nahtlosen Übergang der Steuerschuldnerschaft ("bis zum Zeitpunkt des Übergangs" / "von diesem Zeitpunkt an") sprechen. Diese Vorschrift ist aber --weiterhin (s. bereits BFH-Urteil in BFHE 66, 548, BStBl III 1958, 210)-- so auszulegen, dass sie nur die Frage der Steuerschuldnerschaft

betrifft und keine von den allgemeinen Grundsätzen abweichenden Rechtsfolgen für die Existenz eines tauglichen Steuergegenstands als solchen anordnen will.

- 39** 3. Anders als das FG meint, hat im Monat Dezember 2017 auch keine vorübergehende Unterbrechung im Betrieb eines Gewerbes stattgefunden, die --so sie denn vorgelegen hätte-- die Steuerpflicht gemäß § 2 Abs. 4 GewStG nicht aufhobe. Die genannte Regelung erfasst nur solche vorübergehenden Unterbrechungen, die durch die Art des Betriebs veranlasst sind (insbesondere bei Betrieben, die ihre Tätigkeit unterbrechen müssen, weil das Geschäft nach seiner Art saisonalen Schwankungen im Jahresablauf unterliegt; vgl. BFH-Urteile vom 27.07.1961 - IV 234/60 U, BFHE 73, 563, BStBl III 1961, 470, und vom 07.09.2016 - IV R 31/13, BFHE 255, 266, BStBl II 2017, 482, Rz 42). Vor allem aber setzt eine "Unterbrechung" bereits nach dem Wortsinn voraus, dass der unterbrochene Betrieb zuvor bereits in Gang gesetzt war. Dies war beim Kläger jedoch vor der Eröffnung des Imbissbetriebs im Januar 2018 nicht der Fall.
- 40** Gerade im Umkehrschluss ergibt sich aus § 2 Abs. 4 GewStG, dass während Unterbrechungen des Betriebs grundsätzlich keine Gewerbesteuerpflicht besteht; es sei denn, es handelt sich um durch die Art des Betriebs veranlasste vorübergehende Unterbrechungen (BFH-Urteil in BFHE 146, 457, BStBl II 1986, 527, unter 1.).
- 41** 4. Entgegen der --ohnehin nur schlagwortartig formulierten, nicht aber durch eine Auseinandersetzung mit den jeweiligen Normen und der dazu ergangenen verfassungs- und europagerichtlichen Rechtsprechung unterlegten-- Auffassung des Klägers verstößt diese Rechtslage weder gegen Art. 3 Abs. 1 GG (dazu unten a) noch gegen Art. 12 Abs. 1 GG (unten b) oder Art. 15, 16 EUGrdRCh (unten c).
- 42** a) Art. 3 Abs. 1 GG ist nicht verletzt.
- 43** aa) Der allgemeine Gleichheitssatz gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstands als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Die mit der Wahl des Steuergegenstands einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtiger bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestands folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts, z.B. Beschluss vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.).
- 44** bb) Der Kläger hält es für gleichheitswidrig, dass seine im Monat Dezember 2017 geleisteten, betrieblich veranlassten Ausgaben gewerbesteuerrechtlich unbeachtlich sind, während die --bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise aufgrund dieser Ausgaben erzielten-- Einnahmen ab Januar 2018 der Gewerbesteuer unterliegen. Ein solcher Einwand könnte jedoch nur tragen, wenn der Gewerbesteuer --ebenso wie der Einkommensteuer-- das Leistungsfähigkeitsprinzip zugrunde läge. Tatsächlich ist das wesentliche systemtragende Prinzip des Gewerbesteuerrechts jedoch das Äquivalenzprinzip (vgl. bereits oben 1.b, am Ende). Danach wird gewerbesteuerrechtlich nur das Ergebnis eines aktiven (lebenden) Betriebs erfasst. Dies ist angesichts der Weite des gesetzgeberischen Entscheidungsspielraums bei der Bestimmung des Steuergegenstands (hier: Beschränkung auf aktive Betriebe) eine auch unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten zulässige Abgrenzung.
- 45** Hinzu kommt --was in verfassungsrechtlicher Hinsicht ebenfalls beachtlich ist--, dass sich aus demselben Grund (Äquivalenzprinzip und Beschränkung des Steuerzugriffs auf aktive Betriebe) die Rechtslage im Gewerbesteuerrecht am Ende des Lebenszyklus eines Betriebs als für den Steuerpflichtigen deutlich günstiger darstellt als im Einkommensteuerrecht, das der Kläger insoweit als Orientierungsmaßstab heranzieht. Denn ein vom Kläger --einem Einzelgewerbetreibenden-- künftig erzielter Veräußerungs- oder Aufgabegewinn wird nicht der Gewerbesteuer unterliegen, obwohl ein solcher Gewinn --in Fortführung der vom Kläger vorgebrachten Argumentation-- bei wirtschaftlicher Betrachtung durch Ausgaben hervorgerufen wird, die gewerbesteuerrechtlich in Abzug gebracht werden können. In der Praxis fallen Veräußerungs- und Aufgabegewinne in aller Regel deutlich höher aus als vorweggenommene Betriebsausgaben, so dass diese Abweichungen zwischen dem Gewerbesteuerrecht (Äquivalenzprinzip) und dem Einkommensteuerrecht (Leistungsfähigkeitsprinzip) die Gewerbesteuerzahler in ihrer Gesamtheit eher begünstigen als belasten.
- 46** b) Auch die durch Art. 12 Abs. 1 GG garantierte Berufsfreiheit ist nicht verletzt.

- 47** Der Kläger sieht sich in der Freiheit verletzt, sein Unternehmen für die Ausführung von Reparaturen kurzfristig unterbrechen zu können. Dem ist zu entgegnen, dass das Gewerbesteuerrecht einer solchen Unterbrechung nicht entgegensteht; der Kläger ist weiterhin frei darin, eine gewerbliche Tätigkeit zu jedem von ihm gewählten Zeitpunkt zu beginnen, zu unterbrechen oder zu beenden. Die Gewerbesteuer knüpft lediglich an eine --aktiv ausgeübte-- gewerbliche Tätigkeit an, verhindert aber weder eine solche Tätigkeit noch ihre Unterbrechung. Im Übrigen würde bei einer --unter § 2 Abs. 4 GewStG fallenden-- vorübergehenden Unterbrechung zwecks Reparatur der Steuergegenstand fortbestehen, so dass in diesem Zeitraum geleistete Ausgaben gewerbesteuerrechtlich in Abzug gebracht werden könnten. Demgegenüber liegt das Problem im Streitfall gerade darin, dass im Monat Dezember 2017 noch kein vom Kläger betriebener Steuergegenstand vorgelegen hat und es sich daher von vornherein nicht um eine "Unterbrechung" eines Gewerbebetriebs des Klägers handeln konnte (vgl. dazu bereits oben 3.).
- 48** Selbst wenn die Nichtberücksichtigung vorweggenommener Betriebsausgaben im Gewerbesteuerrecht in den Schutzbereich des Art. 12 Abs. 1 GG fallen sollte, wäre diese jedenfalls durch das dem Gewerbesteuerrecht zugrunde liegende Äquivalenzprinzip gerechtfertigt. Im Übrigen ist hier --ebenso wie bereits im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG-- eine Gesamtbetrachtung unter Einbeziehung des Umstands vorzunehmen, dass Veräußerungs- und Aufgabegewinne nicht der Gewerbesteuer unterliegen. Da der Kläger seinen verfassungsrechtlichen Einwand nicht näher ausgeführt hat, lässt es der Senat mit diesen Äußerungen bewenden.
- 49** c) In Bezug auf die vom Kläger bezeichneten Gewährleistungen der Art. 15, 16 EUGrdRCh ist bereits nicht ersichtlich, dass diese in Bezug auf die Besteuerung einen Schutz bieten, der über den Gehalt des Art. 12 Abs. 1 GG (dazu vorstehend b) hinausgeht.
- 50** Vor allem aber übersieht der Kläger, dass die EUGrdRCh nach ihrem Art. 51 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 für die Mitgliedstaaten ausschließlich bei Durchführung des Rechts der Union gilt. Dies ist zwar beispielsweise bei der Durchführung des harmonisierten Mehrwertsteuerrechts der Fall, nicht aber --wie der BFH bereits entschieden hat-- bei der Durchführung der nicht harmonisierten Teile des Erbschaftsteuer- oder Einkommensteuerrechts (dazu BFH-Urteile vom 19.06.2013 - II R 10/12, BFHE 241, 402, BStBl II 2013, 746, Rz 27, und vom 20.02.2019 - X R 28/17, BFHE 264, 165, BStBl II 2019, 430, Rz 32; s.a. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union vom 13.01.2022, MARCAS MC, C-363/20, EU:C:2022:21, HFR 2022, 280, Rz 33 ff.). Da die --vorliegend entscheidungserhebliche-- Frage, ab wann ein Steuergegenstand im Sinne des Gewerbesteuerrechts vorliegt, unionsrechtlich nicht harmonisiert ist, ist die EUGrdRCh auf den Streitfall nicht anwendbar.
- 51** 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de