

Urteil vom 18. Juli 2018, X R 36/17

Voraussetzungen für die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe bzw. Betriebsunterbrechung; Teilbetrieb

ECLI:DE:BFH:2018:U.180718.XR36.17.0

BFH X. Senat

EStG § 16 Abs 3 S 1, EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 26. Juli 2017, Az: 11 K 142/15 E

Leitsätze

1. NV: Eine --die Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe vermeidende-- Betriebsunterbrechung liegt vor, solange die Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit objektiv möglich ist, der Steuerpflichtige keine Aufgabeerklärung abgibt und die wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten und nicht wesentlich umgestaltet werden. Ein freies Wahlrecht auf Fortführung "ewigen Betriebsvermögens" besteht allerdings nicht .
2. NV: Übt der Steuerpflichtige im Rahmen seines Betriebs zwei verschiedene Betätigungen aus, kommt es für die Annahme einer Betriebsunterbrechung nicht darauf an, dass beide Betätigungen nach der Unterbrechung wieder aufgenommen werden können; vielmehr reicht die Aufnahme einer der beiden Betätigungen aus .
3. NV: Bei der Würdigung, ob zwei Betätigungen als Teilbetriebe anzusehen sind, tritt die Bedeutung des Merkmals des organisatorischen Zusammenhangs zwischen den Betätigungen im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung deutlich hinter die der anderen Merkmale zurück, wenn der Organisationsbedarf für eine der Betätigungen im konkreten Fall eher gering ist .

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 27. Juli 2017 11 K 142/15 E aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2008 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden.
- 2 Der Kläger gründete im Jahr 2003 ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand zunächst das Bauträgergeschäft war. Er ermittelte seinen Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich. Ebenfalls im Jahr 2003 gründete er als Alleingesellschafter (Stammkapital 25.000 €) eine GmbH, die ein Bauunternehmen (Erstellung von Rohbauten) betrieb. Seit September 2005 verpachtete der Kläger das gesamte Anlagevermögen des Einzelunternehmens an die GmbH. Die GmbH-Anteile wies er erstmals im Jahresabschluss des Einzelunternehmens zum 31. Dezember 2007 mit ihrem Nennbetrag als Betriebsvermögen aus.
- 3 Die Erlöse des Einzelunternehmens verteilten sich in den Jahren 2003 bis 2008 wie folgt auf die beiden Geschäftsbereiche:

Jahr	Pachterlöse	sonstige Erlöse
2003		45.000 €
2004		210.061 €
2005	23.600 €	7.314 €
2006	31.300 €	168.579 €
2007	50.204 €	130.205 €
2008	51.550 €	67.401 €

- 4 Zum 31. Dezember 2008 veräußerte der Kläger das gesamte Sachanlagevermögen seines Einzelunternehmens für 175.000 € an die GmbH. Über diesen Vorgang existiert nur eine Rechnung des Klägers, aber kein schriftlicher Vertrag.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat festgestellt, dass der Kläger zu den folgenden Bilanzstichtagen im Einzelunternehmen nur noch die GmbH-Beteiligung bilanzierte. Weitere Feststellungen zum Inhalt der Jahresabschlüsse des Einzelunternehmens ab dem Jahr 2009 --insbesondere zur Höhe der erzielten Erlöse-- hat es nicht getroffen.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, zwischen dem Kläger und der GmbH habe eine Betriebsaufspaltung bestanden. Diese sei 2008 mit dem Verkauf des gesamten Sachanlagevermögens beendet worden. Darin liege eine Betriebsaufgabe des Einzelunternehmens. Im Rahmen dieser Betriebsaufgabe seien die GmbH-Anteile ins Privatvermögen zu überführen. Hieraus ermittelte das FA einen Aufgabegewinn von 364.871 €, dessen Höhe zwischen den Beteiligten im Klageverfahren unstreitig geworden ist. Diesen Gewinn erfasste es in dem angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2008.
- 7 Im Einspruchs- und Klageverfahren brachten die Kläger vor, das Einzelunternehmen sei nicht aufgegeben worden. Vielmehr handele es sich lediglich um eine Betriebsunterbrechung. Die Bauträgertätigkeit ruhe, solle aber wieder aufgenommen werden. Bei entsprechenden Auftragseingängen sei eine Wiederaufnahme der Tätigkeit jederzeit in der bisherigen Form möglich. Das Vorhandensein von Anlagevermögen oder die Beschäftigung von Arbeitnehmern sei hierfür nicht erforderlich, da der Kläger die Verwaltung der Aufträge selbst übernehmen und die GmbH mit der Erbringung der Bauleistungen beauftragen würde. Schon aus diesem Grund sei die Beteiligung an der GmbH für das Bauträgergeschäft von erheblicher Bedeutung und weiterhin zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen des fortbestehenden Einzelunternehmens. Die Anteile seien im Jahr 2007 zur Verstärkung des Betriebskapitals des Einzelunternehmens als gewillkürtes Betriebsvermögen eingelegt worden.
- 8 Zu Beginn der unternehmerischen Tätigkeit seien Aufträge je nach ihrem Zuschnitt teils dem Einzelunternehmen und teils der GmbH zugeordnet worden. Im Jahr 2008 seien die Aufträge wesentlich größer geworden. Aus Risikogründen seien sie nur noch von der GmbH übernommen worden. Die Abwicklung der Altverträge sowie die Haftungsrisiken aus diesen Verträgen seien jedoch nicht auf die GmbH übertragen worden. Sowohl die Verpachtung des Anlagevermögens an die GmbH als auch dessen späterer Verkauf hätten auf den Wünschen der kreditgebenden Banken beruht.
- 9 Im Schriftsatz an das FG vom 5. Mai 2015 trugen die Kläger vor, "dass die Bauträgerunternehmung sehr wohl die ursprüngliche Tätigkeit ... derzeit auch tatsächlich ausübt". Nachweise hierzu legten sie nicht vor.
- 10 Nach Zurückweisung des Einspruchs blieb auch die Klage ohne Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 728). Das FG vertrat die Auffassung, das Einzelunternehmen habe nicht aus zwei Teilbetrieben, sondern nur aus zwei unselbständigen Tätigkeitsfeldern bestanden. Der Kläger habe den Betrieb als Einheit geführt. Weder die Büroräume noch die Buchführung, das Personal oder die Verwaltung seien getrennt gewesen. Zwar erfordere die Verwaltung und Buchung der wenigen Vorgänge im Bereich "Verpachtung" keinen erheblichen Aufwand. Der Kläger habe aber die Tätigkeitsfelder --obwohl dies theoretisch einfach möglich gewesen wäre-- tatsächlich nicht getrennt, so dass eine solche Trennung der steuerlichen Würdigung nicht zugrunde gelegt werden könne. Die später verpachteten Betriebsmittel seien nach der Gründung der GmbH zunächst gleichermaßen vom Einzelunternehmen und der GmbH genutzt worden. Aber auch nach Abschluss des Pachtvertrags sei keine organisatorische

Selbständigkeit der Tätigkeitsbereiche erkennbar. Der Kläger habe zudem keine Trennung zwischen dem Einzelunternehmen und der GmbH vorgenommen; Aufträge seien mal von dem einen, mal von dem anderen Unternehmen ausgeführt worden. In diesem Kontext stelle sich die Verpachtung des Anlagevermögens als unselbständiges Teilstück des Unternehmensaufbaus dar.

- 11** Gehe man danach von einem einheitlichen Betrieb aus, reiche die Möglichkeit, allein das Baurärgeschäft, nicht aber die Verpachtungstätigkeit wieder aufnehmen zu können, zur identitätswahrenden Fortführung des Gesamtbetriebs nicht aus. Denn eine Betriebsunterbrechung setze voraus, dass das Unternehmen nach einer Wiederaufnahme in dem Zustand fortgeführt werden müsse, in dem es sich bei Einstellung der werbenden Tätigkeit befunden habe.
- 12** Nichts anderes "dürfte" aber gelten, wenn man zwei Teilbetriebe annehmen wollte. Dann wäre der Teilbetrieb "Verpachtung" veräußert und der Teilbetrieb "Baurärgeschäft" aufgegeben worden. Auch dieser Teilbetrieb könnte nur dann ruhen, wenn er identitätswahrend wiederaufgenommen werden könnte. Er hatte aber nach dem 31. Dezember 2008 keine Wirtschaftsgüter mehr, auf die der Kläger zur Wiederaufnahme hätte zurückgreifen können. Die GmbH habe auch die gesamte Büroausstattung und die Kraftfahrzeuge erworben. Über einen Firmenwert habe das Einzelunternehmen nicht verfügt; die Baurägertätigkeit habe lediglich auf Einzelaufträgen beruht. Zwar sei dem Kläger darin zuzustimmen, dass er die Baurägertätigkeit aus dem Stand hätte aufnehmen können, weil er hierfür nur wenige Mittel benötigt hätte. Allein die Möglichkeit der Wiederaufnahme reiche für die Annahme einer Betriebsunterbrechung aber nicht aus. Vielmehr komme eine solche Unterbrechung nur in Betracht, wenn bei Einstellung der Tätigkeit noch Betriebsvermögen vorhanden sei, das für die Fortführung des Betriebs eine wesentliche Bedeutung habe. Der im Streitjahr noch nicht im Gesetz vorgesehene Tatbestand der Betriebsunterbrechung sei nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung eng auszulegen.
- 13** Mit ihrer Revision rügen die Kläger zum einen die Verletzung materiellen Rechts und zum anderen --sinngemäß-- als Verfahrensmangel die unterbliebene Würdigung aktenkundiger Tatsachen durch das FG. So sei dem FG bekannt gewesen, dass der Kläger die Baurägertätigkeit nicht zum 31. Dezember 2008 eingestellt, sondern weiter ausgeübt habe. Aus den Steuerakten ergebe sich, dass noch 2009 entsprechende Einnahmen aus der Vornahme von Restarbeiten erzielt worden seien. Der sich daraus für 2009 ergebende Verlust sei vom FA nicht berücksichtigt worden; über den hiergegen eingelegten Einspruch habe das FA bisher nicht entschieden. Hierzu haben die Kläger im Revisionsverfahren den Jahresabschluss des Einzelunternehmens für 2009 vorgelegt, aus dem sich Erlöse von 11.703,49 € und ein Jahresfehlbetrag von ./ 3.583,13 € ergeben. Darüber hinaus hätten dem FA zwei Angebote aus dem Jahr 2013 vorgelegen. Zudem habe der Kläger dem FG am 5. Mai 2015 mitgeteilt, die Baurägertätigkeit werde "derzeit" ausgeübt.
- 14** Danach könne der Bezugspunkt für die identitätswahrende Aufnahme nicht der 31. Dezember 2008 sein, sondern nur ein späterer Zeitpunkt, zu dem aber keine Verpachtung mehr betrieben worden sei. Deshalb komme es auf diesen Tätigkeitsbereich für die Prüfung der Möglichkeit einer identitätswahrenden Aufnahme rechtlich nicht an.
- 15** Die GmbH-Anteile seien weiterhin notwendiges Betriebsvermögen des Baurärgeschäfts, weil die GmbH sowohl für die Ausführung der Bauleistungen bei Wiederaufnahme der Tätigkeit als auch für die Abwicklung von Gewährleistungsansprüchen benötigt werde.
- 16** Die Kläger beantragen,
das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 16. Dezember 2014 sowie die Einkommensteuerbescheide 2008 vom 26. September 2014 und 19. August 2014 aufzuheben.
- 17** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 18** Die Restarbeiten des Jahres 2009 hätten im Zusammenhang mit bereits abgeschlossenen Bauvorhaben gestanden. Sie seien wegen ihrer Geringfügigkeit nicht entscheidungserheblich. Anschließend habe der Kläger bis heute keine Umsätze mehr erzielt. Er habe die werbende Tätigkeit vollständig eingestellt. Nach der Veräußerung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen und der vollständigen Verlagerung der Geschäftstätigkeit auf die GmbH sei eine identitätswahrende Fortführung der Tätigkeit nicht mehr möglich gewesen.

Entscheidungsgründe

- 19** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20** Das FG hat keine Feststellungen zu der entscheidungserheblichen Frage getroffen, ob der Kläger seine Bauträgertätigkeit für einen längeren Zeitraum tatsächlich eingestellt hat (dazu unter 1.). Ob eine Betriebsaufspaltung bestanden hat und die sachliche Verflechtung beendet worden ist, ist für die Entscheidung des Streitfalls demgegenüber ohne Bedeutung (unter 2.). Darüber hinaus ist das FG zu den Anforderungen an die Möglichkeit der Wiederaufnahme eines unterbrochenen Betriebs bei Vorhandensein zweier gewerblicher Betätigungen (unter 3.) sowie zur Frage der Existenz von Teilbetrieben (unter 4.) von fehlerhaften rechtlichen Maßstäben ausgegangen.
- 21** 1. Das vorinstanzliche Urteil ist schon deshalb aufzuheben, weil das FG keine Feststellungen zu der --entscheidungserheblichen und zwischen den Beteiligten streitigen-- Frage getroffen hat, ob der Kläger die Bauträgertätigkeit auch über den 31. Dezember 2008 hinaus fortgesetzt hat.
- 22** a) Eine Betriebsaufgabe i.S. des § 16 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) liegt vor, wenn der Steuerpflichtige den Entschluss gefasst hat, seine betriebliche Tätigkeit einzustellen und seinen Betrieb als selbständigen Organismus des Wirtschaftslebens aufzulösen, und in Ausführung dieses Entschlusses alle wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang innerhalb kurzer Zeit an verschiedene Abnehmer veräußert oder in das Privatvermögen überführt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 3. April 2014 IV R 12/10, BFHE 245, 306, BStBl II 2014, 1000, Rz 50, m.w.N.).
- 23** Die Betriebsaufgabe stellt allerdings einen tatsächlichen Vorgang dar. Daher kann sie nicht durch eine bloße Aufgabenerklärung und die Behauptung eines Aufgabewillens herbeigeführt werden, wenn sich aus den tatsächlichen Umständen ergibt, dass es sich um eine lediglich vorübergehende Betriebseinstellung handelt (vgl. hierzu Senatsbeschluss vom 29. Juli 2003 X B 12/03, BFH/NV 2003, 1575, unter 3.). Ebenso ist umgekehrt der Wille des Steuerpflichtigen, eine Betriebsaufgabe zu vermeiden und Wirtschaftsgüter weiterhin als Betriebsvermögen zu behandeln, unbeachtlich, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass diese Wirtschaftsgüter in absehbarer Zeit nicht mehr betrieblich genutzt oder verwertet werden (vgl. BFH-Urteil vom 27. Oktober 1983 IV R 217/81, BFHE 139, 530, BStBl II 1984, 364, unter b). In einem solchen Fall werden die noch vorhandenen Wirtschaftsgüter zwingend Privatvermögen, sobald die anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert worden sind und die betriebliche Tätigkeit endgültig eingestellt wird (BFH-Urteil vom 26. März 1991 VIII R 73/87, BFH/NV 1992, 227, unter 2.). Eine ausdrückliche Betriebsaufgabenerklärung ist dann nicht erforderlich (BFH-Urteil vom 15. November 2006 XI R 6/06, BFH/NV 2007, 436, unter II.3.a).
- 24** b) An einer (gewinnrealisierenden) Betriebsaufgabe fehlt es indes noch, solange der Betrieb lediglich unterbrochen ist.
- 25** aa) Eine derartige Betriebsunterbrechung wurde von der älteren Rechtsprechung angenommen, wenn bei Einstellung der werbenden Tätigkeit die Absicht besteht und die Verwirklichung dieser Absicht nach den äußerlich erkennbaren Umständen wahrscheinlich ist, den Betrieb innerhalb eines überschaubaren Zeitraums in gleichartiger oder ähnlicher Weise wieder aufzunehmen, so dass der stillgelegte und der wiedereröffnete Betrieb als identisch anzusehen sind (so Senatsurteil vom 26. Februar 1997 X R 31/95, BFHE 183, 65, BStBl II 1997, 561, unter 3.a, m.w.N.).
- 26** bb) Die neuere Rechtsprechung nimmt demgegenüber --nach Auffassung des Senats zu Recht-- eine stärker objektivierende Betrachtung vor und unterstellt die Wiederaufnahmeabsicht, solange die Fortsetzung der gewerblichen Tätigkeit objektiv möglich ist und der Steuerpflichtige keine eindeutige Aufgabenerklärung abgibt (BFH-Urteile vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699, unter II.2.c, a.E., und vom 12. Mai 2011 IV R 36/09, BFH/NV 2011, 2092, Rz 17). Die objektive Möglichkeit zur Betriebsfortführung setzt wiederum voraus, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen zurückbehalten und nicht entscheidend umgestaltet werden (BFH-Urteil vom 14. März 2006 VIII R 80/03, BFHE 212, 541, BStBl II 2006, 591, unter II.2.c aa).
- 27** Mit dieser neueren Rechtsprechung ist die --vom FA und FG in den Vordergrund ihrer Argumentation gestellte-- Formulierung aus dem Senatsurteil in BFHE 183, 65, BStBl II 1997, 561 (unter 3.b), die richterrechtlich entwickelten Ausnahmen vom Betriebsaufgabebetatbestand seien eng auszulegen, überholt. Allerdings kommt es weiterhin nicht in Betracht, dem Steuerpflichtigen ein freies Wahlrecht auf Fortführung "ewigen Betriebsvermögens" zuzugestehen (hierzu BFH-Urteile vom 28. September 1995 IV R 39/94, BFHE 179, 75, BStBl II 1996, 276, unter 1.; in BFHE 183,

65, BStBl II 1997, 561, unter 3.a, m.w.N., und vom 9. November 2017 IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 26).

- 28** cc) Im zeitlichen Anwendungsbereich des § 16 Abs. 3b Satz 1 EStG wird in den Fällen der Betriebsunterbrechung eine Betriebsaufgabe nur dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige entweder eine ausdrückliche Aufgabenerklärung gegenüber dem FA abgibt oder dem FA alle Tatsachen für das Vorliegen einer Betriebsaufgabe bekannt werden. Diese Regelung ist im Streitfall allerdings noch nicht anwendbar, da sie nur für Betriebsaufgaben nach dem 4. November 2011 gilt (§ 52 Abs. 34 Satz 9 EStG in der Fassung des Steuervereinfachungsgesetzes 2011 vom 1. November 2011, BGBl I 2011, 2131).
- 29** c) Im Streitfall hat das FG angenommen, eine Betriebsunterbrechung sei schon deshalb ausgeschlossen, weil im Einzelunternehmen des Klägers am 31. Dezember 2008 kein Betriebsvermögen mehr vorhanden gewesen sei. Dabei hat es indes übersehen, dass der Kläger die GmbH-Beteiligung weiterhin bilanzierte und sein Vorbringen, diese Beteiligung sei notwendiges, zumindest aber gewillkürtes Betriebsvermögen im Bauträgergeschäft, angesichts der entscheidenden Bedeutung der GmbH als Auftragnehmerin für die Ausführung der Bauleistungen jedenfalls nachvollziehbar erscheint. Daher würde die Annahme eines fortbestehenden Bauträgerbetriebs vorliegend nicht am Fehlen jeglichen Betriebsvermögens scheitern. Vielmehr kommt es in erster Linie darauf an, ob die Wiederaufnahme der Tätigkeit objektiv möglich ist, wobei aber kein "Wahlrecht" zur Beibehaltung "ewigen Betriebsvermögens" besteht. Im Streitfall ist daher entscheidend, ob der Kläger --wie das FA behauptet, der Kläger aber bestreitet-- diese Tätigkeit tatsächlich über einen längeren Zeitraum eingestellt hat. Dazu fehlen indes die erforderlichen Feststellungen des FG.
- 30** d) Das Fehlen dieser notwendigen Feststellungen führt bereits aus materiell-rechtlichen Gründen zur Urteilsaufhebung (vgl. Senatsurteil vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 50, 52). Auf die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge kommt es daher nicht an.
- 31** 2. Der rechtliche Gesichtspunkt, dass bei einem Betrieb, dessen Funktion sich darauf beschränkt, Besitzunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung zu sein, eine Zwangsbetriebsaufgabe anzunehmen ist, wenn die sachliche Verflechtung durch die Veräußerung der bisher an die Betriebs-Kapitalgesellschaft zur Nutzung überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen endet (vgl. Senatsurteil vom 22. Oktober 2013 X R 14/11, BFHE 243, 271, BStBl II 2014, 158, Rz 25), ist für die Beurteilung des Streitfalls --anders als vor allem das FA, aber wohl auch das FG meint-- ohne Bedeutung.
- 32** a) Ohnehin hat das FG zu den Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung keine Feststellungen getroffen, obwohl es in seinem Urteil annimmt, dass eine Betriebsaufspaltung bestanden habe. Zwar ergibt sich die personelle Verflechtung im Streitfall zweifelsfrei daraus, dass der Kläger Alleingesellschafter der GmbH war. Die sachliche Verflechtung würde aber zusätzlich die Überlassung zumindest einer wesentlichen Betriebsgrundlage voraussetzen. Hierzu hat das FG weder festgestellt, welche Wirtschaftsgüter der Kläger der GmbH zur Nutzung überlassen hat, noch gewürdigt, ob zumindest eines dieser Wirtschaftsgüter als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist.
- 33** b) Hierauf kommt es indes nicht an. Da das Einzelunternehmen des Klägers jedenfalls bis zum 31. Dezember 2008 nicht nur mit der Überlassung von Wirtschaftsgütern an die GmbH, sondern auch mit dem Bauträgergeschäft gewerblich tätig war, ist die Veräußerung der zuvor an die GmbH zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter für die Frage, ob der *gesamte* Betrieb des Einzelunternehmens aufgegeben worden ist, zunächst einmal unerheblich. Hierfür ist vielmehr --wie unter 1.c bereits dargelegt-- entscheidend, ob der Kläger die Bauträgertätigkeit tatsächlich über einen längeren Zeitraum eingestellt hat, wozu das FG keine Feststellungen getroffen hat.
- 34** 3. Nicht folgen kann der Senat dem FG auch in dessen rechtlichem Ausgangspunkt, eine --zur Vermeidung der Erfüllung des Betriebsaufgabebetands einkommensteuerrechtlich beachtliche-- künftige Wiederaufnahme der gewerblichen Tätigkeit setze die volle Identität zwischen der künftigen Tätigkeit und beiden vom Kläger bis Ende 2008 ausgeübten gewerblichen Betätigungen (Bauträgergeschäft und Verpachtung des Sachanlagevermögens) voraus. Das FG hat für diesen --nach Auffassung des Senats zu engen-- Maßstab keine Belege aus der höchstrichterlichen Rechtsprechung anführen können. Im Gegenteil hat der BFH erst kürzlich entschieden, für die Annahme einer Betriebsunterbrechung in Fällen, in denen der Steuerpflichtige im Rahmen seines Betriebs zwei verschiedene Betätigungen entfaltet, komme es nicht darauf an, dass beide Betätigungen nach der Unterbrechung wieder aufgenommen werden; vielmehr reiche die Aufnahme einer der beiden Betätigungen aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 33 f.: Tätigkeit als Bauträger und Grundstückshändler).
- 35** Dies deckt sich mit den Wertungen der neueren BFH-Rechtsprechung, die Ausgliederungen --hier des Betriebsteils

"Verpachtung"-- für unbeachtlich hält, sofern nur eine funktionsfähige Sachgesamtheit verblieben ist (vgl. Wendt, Finanz-Rundschau 2018, 513, 514).

- 36** 4. Unabhängig davon ist das FG-Urteil auch deshalb aufzuheben, weil die Vorinstanz bei ihrer Würdigung, der Kläger habe nicht zwei Teilbetriebe, sondern einen einheitlichen Betrieb geführt, von unzutreffenden rechtlichen Maßstäben ausgegangen ist.
- 37** Dabei geht der Senat davon aus, dass allein derjenige Teil des FG-Urteils tragend ist, in dem das FG das Vorliegen von Teilbetrieben verneint. Zwar befasst sich das FG am Schluss seiner Entscheidung auch mit der Frage, wie der Sachverhalt zu beurteilen sein könnte, wenn die beiden Geschäftsbereiche doch als Teilbetriebe anzusehen wären. Diesen Teil der Entscheidungsgründe hat das FG aber mit dem Begriff "dürfte" eingeleitet, was zeigt, dass es sich hierbei nicht um die endgültige rechtliche Beurteilung eines Sachverhalts, sondern nur um vorläufige --und daher nicht tragende-- Überlegungen handelt.
- 38** Das FG hat seiner Entscheidung zwar zutreffend den von der höchstrichterlichen Rechtsprechung entwickelten Begriff des Teilbetriebs zugrunde gelegt (dazu unter a). Es hat im Rahmen seiner --zwar grundsätzlich dem Tatrichter obliegenden-- Gesamtwürdigung der einzelnen Kriterien aber die rechtlichen Vorgaben für die Gewichtung dieser Kriterien nicht beachtet (unter b).
- 39** a) Unter einem Teilbetrieb ist ein organisatorisch geschlossener, mit einer gewissen Selbständigkeit ausgestatteter Teil eines Gesamtbetriebs zu verstehen, der --für sich betrachtet-- alle Merkmale eines Betriebs im Sinne des EStG aufweist und als solcher lebensfähig ist. Ob ein Betriebsteil die für die Annahme eines Teilbetriebs erforderliche Selbständigkeit besitzt, ist nach dem Gesamtbild der Verhältnisse --beim Veräußerer-- zu entscheiden. Als Abgrenzungsmerkmale können z.B. die räumliche Trennung vom Hauptbetrieb, eine gesonderte Buchführung, eigenes Personal, eine eigene Verwaltung und selbständige Organisation, eigenes Anlagevermögen sowie die Ungleichartigkeit der jeweiligen betrieblichen Tätigkeiten oder des Kundenstamms herangezogen werden. Diesen Kriterien kommt im Einzelfall unterschiedliches Gewicht zu. Eine vollkommen selbständige Organisation ist nicht erforderlich, da dann bereits zwei eigenständige Gewerbebetriebe --und nicht lediglich zwei Teilbetriebe eines einzigen Gewerbebetriebs-- bestehen würden (vgl. zum Ganzen Senatsurteil vom 4. Juli 2007 X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772, unter II.a., m.w.N.).
- 40** b) Das FG hat im Rahmen seiner --die Annahme von Teilbetrieben verneinenden-- Würdigung entscheidend auf die Einheitlichkeit der Büroräume, der Buchführung, des Personals und der Verwaltung abgestellt, d.h. die Frage der getrennten bzw. einheitlichen betrieblichen Organisation in den Vordergrund gerückt. Dabei hat es indes übersehen, dass nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung die Bedeutung des Merkmals des organisatorischen Zusammenhangs der Betätigungen im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung deutlich hinter die der anderen Merkmale zurücktritt, wenn der Organisationsbedarf für einen Betriebsteil im konkreten Fall eher gering ist (Senatsurteil vom 20. März 2013 X R 38/11, BFH/NV 2013, 1125, Rz 45). So liegt es hier, da die laufende Verpachtung des Anlagevermögens --wie das FG im Ausgangspunkt selbst erkannt hat-- nur äußerst wenige organisatorische Handlungen des Betriebsinhabers erfordert.
- 41** In derartigen Fällen treten vielmehr die Kriterien der (Un-)Gleichartigkeit der jeweiligen betrieblichen Tätigkeiten und des Kundenstamms in den Vordergrund. Diese hat das FG indes nicht in seine Würdigung einbezogen, obwohl sich gerade in diesen Punkten die beiden bis 2008 im Einzelunternehmen ausgeübten Betätigungen erheblich voneinander unterscheiden.
- 42** Soweit das FG darauf abgestellt hat, das Personal beider Betriebsteile sei nicht getrennt gewesen, ist diese Feststellung schon deshalb nicht nachvollziehbar, weil im Einzelunternehmen ausweislich der Jahresabschlüsse keinerlei Personalkosten entstanden sind und daher kein Anhaltspunkt dafür besteht, dass der Kläger überhaupt Personal beschäftigt hat. Falls das FG mit dem Begriff "Personal" den Betriebsinhaber selbst meinen sollte --was allerdings nicht dem allgemeinen Sprachgebrauch entspräche--, wäre darauf hinzuweisen, dass ein Tätigwerden des Betriebsinhabers in beiden Tätigkeitsfeldern bei einem persönlich geführten Einzelunternehmen wesensgemäß ist und weder für noch gegen die Annahme von Teilbetrieben spricht, also ein neutrales Kriterium darstellt.
- 43** c) Zu der Frage, ob die Annahme von Teilbetrieben daran scheitern könnte, dass einzelne Wirtschaftsgüter --in Betracht kämen möglicherweise die GmbH-Anteile oder die an die GmbH verpachteten Wirtschaftsgüter-- wesentliche Betriebsgrundlage für beide Betätigungen darstellen könnten, braucht sich der Senat beim derzeitigen Stand des Verfahrens nicht zu äußern.

- 44** Es spricht aber vieles dafür, dass es für die --allein entscheidungserhebliche-- Frage, ob die GmbH-Anteile auch über den 31. Dezember 2008 hinaus Betriebsvermögen des Klägers geblieben sind, nicht darauf ankommt, ob der Kläger seine gewerbliche Tätigkeit bis zu diesem Tag in Gestalt von zwei Teilbetrieben oder aber als Einheitsbetrieb ausgeübt hat.
- 45** 5. Zur Nachholung der erforderlichen Feststellungen und Würdigungen geht die Sache an das FG zurück. Zur Förderung des Verfahrens weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 46** a) Die Annahme einer Betriebsunterbrechung setzt voraus, dass die Einstellung der bisherigen Tätigkeit zeitlich begrenzt ist. Hinsichtlich der maximalen Länge des Unterbrechungszeitraums kann keine feste zeitliche Grenze festgelegt werden; abzustellen ist insoweit auf die Umstände des Einzelfalls (vgl. BFH-Urteil in BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 27 f., m.w.N.). Die Möglichkeit der Überprüfung der insoweit dem Tatrichter obliegenden Würdigung setzt aber entsprechende Feststellungen und der Begründung dienende Ausführungen im FG-Urteil voraus.
- 47** b) Das FG wird zudem Feststellungen zu Art und Umfang der im (Folge-)Jahr 2009 im Bauträgergeschäft entfalteteten Tätigkeit treffen müssen. Diese Feststellungen können schon für das Streitjahr 2008 in zweierlei Hinsicht von Bedeutung sein:
- 48** aa) Zum einen ist zu prüfen, ob der Umfang der im Jahr 2009 ausgeübten Tätigkeiten derart war, dass eine Zwangsbetriebsaufgabe jedenfalls zum 31. Dezember 2008 noch nicht angenommen werden kann. In diesem Fall wäre im Streitjahr 2008 zunächst lediglich ein Gewinn aus der Veräußerung des Sachanlagevermögens, nicht aber aus der Überführung der GmbH-Anteile ins Privatvermögen realisiert. Die GmbH-Anteile wären nur dann bereits im Jahr 2008 zu notwendigem Privatvermögen geworden, wenn das FG der --nachvollziehbaren (siehe oben 1.c)-- Würdigung des Klägers, die Anteile seien wegen der entscheidenden Bedeutung der GmbH für die Ausführung der Bauleistungen zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen des Bauträgergeschäfts, nicht folgen sollte.
- 49** bb) Zum anderen wäre auch bei Annahme einer Zwangsbetriebsaufgabe zum 31. Dezember 2008 jedenfalls denkbar, dass der von den Klägern für das Folgejahr 2009 behauptete Abwicklungsverlust --z.B. durch Bildung entsprechender Rückstellungen oder in anderer Weise-- bereits den Aufgabegewinn des Jahres 2008 mindert (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 19. Mai 2005 IV R 17/02, BFHE 209, 384, BStBl II 2005, 637, unter I.1.c).
- 50** 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de