Urteil vom 17. Dezember 2014, IV R 57/11

Keine tarifbegünstigte Anteilsveräußerung bei nur teilweiser Aufdeckung der in der Person des Veräußerers vorhandenen stillen Reserven - "Gesamtplan-Rechtsprechung"

BFH IV. Senat

EStG § 16 Abs 1 Nr 2, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, AO § 42, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. Oktober 2011, Az: 15 K 10217/09

Leitsätze

Werden Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer KG unter Fortführung stiller Reserven auf eine Schwester-KG übertragen und sodann die Mitunternehmeranteile an der Schwester-KG veräußert, so ist die Tarifbegünstigung nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG nicht zu gewähren, weil nicht alle in der Person des Veräußerers (Mitunternehmers) vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt werden .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) waren Anfang des Jahres 1997 (Streitjahr) Kommanditisten der X-GmbH & Co. KG (KG). Komplementärin war die X-GmbH, deren Gesellschafter wiederum die Kläger waren.

2 Im Streitjahr beabsichtigte der in I beheimatete A-Konzern, Teile der auf Deutschland und einige andere europäische Länder konzentrierten geschäftlichen Aktivitäten der KG zu übernehmen, um damit weltweit zu expandieren. Die Übernahme des Geschäfts wurde auf der Grundlage von mindestens acht jeweils am ... 1997 geschlossenen Verträgen vollzogen. In der Sache gründeten die Kläger eine zweite GmbH & Co. KG, die Beigeladene, und übertrugen auf diese Teile des Betriebsvermögens der KG. Zugleich pachtete die Beigeladene die Immobilien und das bewegliche Anlagevermögen der KG. Beide Gesellschaften schlossen außerdem einen Lizenzvertrag, in welchem der Beigeladenen eine unbegrenzte, unwiderrufliche und ausschließliche Lizenz mit Gültigkeit im Staatsgebiet der Bundesrepublik Deutschland für die Nutzung eines bestimmten Know-how der KG gewährt wurde. Schließlich verkauften und übertrugen die Kläger Teile ihrer Anteile an der Beigeladenen und an deren Komplementär-GmbH an die A Holding GmbH (H-GmbH). Als Kaufpreis für den Verkauf und die Übertragung der Kommandit- und der GmbH-Anteile wurde insgesamt ein Barpreis in Höhe von ... DM zuzüglich ... Stammaktien der A Ltd. vereinbart. Die Kläger machten der H-GmbH zudem das unwiderrufliche Angebot, die nach Unterzeichnung des Vertrags verbleibenden Kommanditanteile und GmbH-Stammeinlagen zu übertragen. Diese Kaufoption wurde später durch Vertrag vom ... Dezember 2000 mit Wirkung vom 1. Januar 2001 zu einem Preis von insgesamt ... DM ausgeübt.

3 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für das Streitjahr gab die Beigeladene die Beteiligungsverhältnisse ihrer Komplementärin und ihrer Kommanditisten am Ende des Jahres an. Die laufenden Einkünfte wurden mit ... DM beziffert. Daneben erklärte die Beigeladene einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM.

4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte in seinem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungsbescheid vom 14. Juli 1999 zunächst der Erklärung.

5 Im Rahmen einer bei der Beigeladenen für die Jahre 1997 bis 2001 durchgeführten Außenprüfung griff der Prüfer allerdings den geschilderten Sachverhalt auf und ermittelte, dass die Beigeladene von 1997 bis 2000 Lizenzgebühren in Höhe von insgesamt ... DM an die KG gezahlt hatte. Zudem ging er davon aus, dass die KG bei der Veräußerung und Übertragung von Know-how im Jahr 2001 einen Erlös von ... DM erzielt habe. Aufgrund dieser Feststellungen gelangte er zu der Auffassung, dass die Tarifbegünstigung des § 34 Abs. 1 des

Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) auf den Gewinn der Kläger aus der Veräußerung der Teil-Mitunternehmeranteile an der Beigeladenen im Streitjahr nicht anwendbar sei, weil nur ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen von der KG auf die Beigeladene übertragen worden sei.

6 Das FA folgte dem und erließ am 14. Juni 2004 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Feststellungsbescheid, in dem der erzielte Veräußerungsgewinn nunmehr als nicht tarifbegünstigter (laufender) Gewinn gesondert und einheitlich festgestellt wurde.

7 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhoben die Kläger Klage vor dem Finanzgericht (FG), der das Gericht mit dem angefochtenen Urteil stattgab. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus, die Kläger hätten mit der anteiligen Veräußerung ihrer Kommanditanteile an der Beigeladenen an die H-GmbH einen Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt ... DM erzielt, der § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG unterfalle. Der Wortlaut dieser Normen verbiete es, die wirtschaftlichen Verhältnisse in anderen Schwestergesellschaften mit in die Überlegungen einzubeziehen. Damit sei es unvereinbar, wenn man im Streitfall die Tarifbegünstigung des Veräußerungsgewinns der Kläger für ihre quotalen Anteile an der Beigeladenen davon abhängig machen würde, dass diese auch eine entsprechende Quote ihrer Kommanditanteile an der KG mit veräußerten, obwohl diese Gesellschaft in keiner rechtlichen Verbindung zur Beigeladenen stehe. Nichts anderes folge aus § 42 AO.

8 Dagegen richtet sich die auf die Verletzung von § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 1 und Abs. 2 EStG gestützte Revision des FA.

9 Das FA beantragt, das Urteil des Niedersächsischen FG vom 25. Oktober 2011 15 K 10217/09 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Kläger beantragen, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision ist begründet und führt zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der von den Klägern durch die anteilige Veräußerung ihrer Kommanditanteile an der Beigeladenen an die H-GmbH erzielte Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt ... DM § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 1 EStG unterfällt und entsprechend festzustellen ist. Er ist vielmehr --wie auch im mit der Klage angegriffenen geänderten Feststellungsbescheid vom 14. Juni 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 8. Juni 2009 erfolgt-- als laufender Gewinn festzustellen.

12 1. In die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind auch die Gewinne einzubeziehen, die ein Gesellschafter aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils erzielt (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 1993 IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666; vom 10. April 2014 III R 20/13, BFHE 244, 530). Der entsprechende Veräußerungsgewinn gehört insoweit gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu den Einkünften des Gesellschafters aus seiner Beteiligung an der Personengesellschaft und ist deshalb auch verfahrensrechtlich als Bestandteil der gesondert und einheitlich festzustellenden Einkünfte anzusehen.

13 Von der Feststellung eines Gewinns i.S. des § 16 EStG zu unterscheiden ist die Qualifikation des Gewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (zur Selbständigkeit dieser Feststellung: BFH-Urteile vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, und vom 30. August 2012 IV R 44/10, BFH/NV 2013, 376, jeweils m.w.N.). Die Feststellung, dass ein bestimmter Betrag der festgestellten Einkünfte der Personengesellschaft als außerordentliche Einkünfte i.S. des § 34 EStG zu qualifizieren ist, ist als Feststellung einer anderen Besteuerungsgrundlage im Zusammenhang mit der gesonderten und einheitlichen Feststellung der einkommensteuerpflichtigen Einkünfte nach § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO zu treffen. Nicht Bestandteil dieser Feststellung ist eine Entscheidung darüber, ob ein Mitunternehmer weitere persönliche Merkmale erfüllt, die Voraussetzung für die Gewährung der Tarifbegünstigung sind (z.B. die in § 34 Abs. 3 EStG heutiger Fassung enthaltenen persönlichen Tatbestandsmerkmale). Über diese ist erst im Rahmen der Festsetzung der Einkommensteuer für den jeweiligen Mitunternehmer zu entscheiden. Gegenstand der im Streitfall zu treffenden Entscheidung ist danach ausschließlich, ob der Gewinn der Kläger aus der Veräußerung von Teilen der

Mitunternehmeranteile an der Beigeladenen der Tarifbegünstigung gemäß § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG unterliegt.

14 2. Erzielt der Steuerpflichtige aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils einen Gewinn i.S. des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG, so ist dieser Gewinn nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern, soweit er im Sinne der letztgenannten Vorschriften zu außerordentlichen Einkünften führt.

15 a) Gemäß § 34 Abs. 1 Satz 1 EStG unterliegen in dem zu versteuernden Einkommen enthaltene außerordentliche Einkünfte der Tarifbegünstigung nach den Sätzen 2 bis 4. Gemäß § 34 Abs. 2 Halbsatz 1 EStG kommen als außerordentliche Einkünfte nur die enumerativ in § 34 Abs. 2 Nrn. 1 bis 3 EStG aufgeführten Einkünfte in Betracht, so u.a. nach Nr. 1 Veräußerungsgewinne i.S. des § 16 EStG. Durch die Verwendung der Worte "kommen nur in Betracht" hat der Gesetzgeber zum Ausdruck gebracht, dass bei Vorliegen der unter den Nrn. 1 bis 3 aufgezählten Tatbestände die Gewährung der Tarifbegünstigung zwar nahe liegt, aber nicht zwingend ist.

16 b) Ein Veräußerungsgewinn i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterliegt danach der Tarifbegünstigung nur, wenn er auch "außerordentlich" ist. Dies setzt bei allen Tatbeständen des § 34 Abs. 2 EStG eine atypische Zusammenballung voraus (zuletzt BFH-Urteile vom 23. Oktober 2013 X R 3/12, BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, und vom 25. September 2014 III R 5/12, BFH/NV 2015, 104, BFHE 247, 226). Das Erfordernis der Zusammenballung folgt aus dem Zweck der Tarifbegünstigung nach § 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Die Tarifbegünstigung gemäß § 34 EStG setzt demnach voraus, dass alle stillen Reserven, die in den wesentlichen Grundlagen einer betrieblichen Sachgesamtheit angesammelt wurden, in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, m.w.N.; BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 376; in BFHE 243, 287, BStBl II 2014, 58, jeweils m.w.N.).

17 c) Im Streitjahr war auch die Veräußerung eines Teils eines Mitunternehmeranteils grundsätzlich tarifbegünstigt. Zwar ist § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) mit Wirkung für nach dem 31. Dezember 2001 erfolgte Veräußerungen in der Weise geändert worden, dass nur noch die Übertragung des "gesamten" Gesellschaftsanteils zu einem nach § 34 EStG begünstigten Veräußerungsgewinn führt. Der BFH hat jedoch mehrfach entschieden, dass für die Zeit vor In-Kraft-Treten dieses Gesetzes entsprechend der bis dahin geltenden Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung an der Steuerbegünstigung von Gewinnen aus Teilanteilsveräußerungen festzuhalten ist (BFH-Urteile vom 16. September 2004 IV R 11/03, BFHE 207, 274, BStBl II 2004, 1068; vom 10. November 2005 IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863; in BFH/NV 2013, 376). Wird nur ein Teil eines Mitunternehmeranteils übertragen, so sind die in diesem Teilanteil gebundenen anteiligen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufzulösen (vgl. BFH-Urteil vom 12. April 2000 XI R 35/99, BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26). Nach ständiger Rechtsprechung des BFH umfasst dabei der Mitunternehmeranteil i.S. von § 16 Abs. 1 Nr. 2 i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht nur den Anteil des Mitunternehmers am Vermögen der Gesellschaft, sondern auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteile vom 19. März 1991 VIII R 76/87, BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635; vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173; in BFH/NV 2013, 376). Die Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG setzt daher voraus, dass auch das Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Mitunternehmers anteilig mitveräußert wird, soweit es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält (BFH-Urteile in BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26; in BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; in BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863; in BFH/NV 2013, 376).

18 d) Ausgehend von dem unter II.2.b beschriebenen Normverständnis ist für die Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung einer der unter den Tatbestand des § 16 Abs. 1 Nrn. 1 bis 3 EStG fallenden Sachgesamtheiten gemäß § 34 Abs. 1, Abs. 2 EStG grundsätzlich eine zeitraumbezogene Betrachtung geboten, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung der betrieblichen Sachgesamtheit eine dieser Sachgesamtheit zugeordnete wesentliche Betriebsgrundlage ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus deren Betriebsvermögen ausgeschieden ist. Umfasst ein "Veräußerungsplan" mehrere Teilakte, so gebietet der Zweck der Tarifbegünstigung, sämtliche Teilakte (hier die Veräußerung und die Übertragung) miteinander zu verklammern und als einen einheitlichen Vorgang im Hinblick auf die atypische Zusammenballung der Einkünfte zu betrachten (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2013, 376, und vom 5. Februar 2014 X R 22/12, BFHE 244, 49, BStBl II 2014, 388, jeweils m.w.N.). Außerordentliche Einkünfte liegen daher nicht vor, wenn durch einzelne Teilakte des einheitlich zu betrachtenden Vorgangs nicht alle stillen Reserven aufgedeckt werden (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2013, 376, mit umfangreichen Nachweisen zur Rechtsprechung).

19 aa) Der Senat hat diese als "Gesamtplan-Rechtsprechung" bezeichneten Grundsätze allerdings --anders als die Beteiligten meinen-- alleine im Wege der teleologischen Auslegung des § 34 EStG gewonnen und sie nicht auf § 42 AO gestützt. Soweit der X. Senat des BFH in dem von den Beteiligten angesprochenen Beschluss vom 19. Januar 2011 X B 43/10 (BFH/NV 2011, 636) die Auffassung vertreten hat, die Gesamtplan-Rechtsprechung fuße auf § 42 AO, hat er daran in späteren Judikaten nicht mehr festgehalten, sondern zur Begründung ebenfalls auf den Sinn und Zweck des § 34 EStG abgestellt: So hat er im Urteil vom 22. Oktober 2013 X R 14/11 (BFHE 243, 271, BStBl II 2014, 158) zwar ausgeführt, ein Gesamtplan sei zu verneinen, wenn wirtschaftliche Gründe für die einzelnen Teilschritte vorlägen und es dem Steuerpflichtigen gerade auf die Konsequenzen dieser Teilschritte ankomme ("Plan in Einzelakten"). Allerdings hat er deutlich gemacht, dass die Gesamtplan-Rechtsprechung im Anwendungsbereich der §§ 16, 34 EStG ausschließlich der Verwirklichung des Zwecks der Tarifbegünstigung dient, nämlich die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Im Urteil in BFHE 244, 49, BStBl II 2014, 388 ist der X. Senat sodann ausdrücklich der auf den Zweck des § 34 EStG gestützten Rechtsprechung des erkennenden Senats im Urteil in BFH/NV 2013, 376 gefolgt.

20 bb) Soweit es um die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach zuvor erfolgter Buchwert-Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen geht, hat der Senat im Urteil vom 6. September 2000 IV R 18/99 (BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229) ausgeführt, die angesprochenen Vorgänge dürften nicht isoliert voneinander betrachtet werden, weil der "Wert" eines Mitunternehmeranteils, abgesehen von ggf. vorhandenem Sonderbetriebsvermögen, vom vorhandenen Gesellschaftsvermögen geprägt werde. Werde das Gesellschaftsvermögen ohne entsprechende Gegenleistung auf einen anderen Rechtsträger übertragen, so werde zugleich dem Mitunternehmeranteil sein Wert genommen. Dies gelte auch für die im Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven, die bei einer unentgeltlichen Übertragung aus dem Gesellschaftsvermögen dem Mitunternehmeranteil vollständig entzogen werden könnten. Werde dem Mitunternehmeranteil nur ein Teil der stillen Reserven durch vorherige Buchwertübertragung entzogen, so entstehe bei Veräußerung oder Aufgabe ein Gewinn durch Aufdeckung der verbliebenen stillen Reserven. Die Gewährung der Tarifbegünstigung für den erzielten Gewinn aus der Anteilsveräußerung würde dann aber bedeuten, dass sie trotz nur teilweiser Aufdeckung der stillen Reserven in Anspruch genommen werden könne. Ein solches Ergebnis stehe aber im Widerspruch zum Zweck der Tarifbegünstigung, die Progressionswirkung durch die geballte Aufdeckung der stillen Reserven zu mildern.

21 cc) Der Senat ist der Auffassung, dass die unter II.2.d bb wiedergegebenen Grundsätze auch auf Fälle entsprechende Anwendung finden müssen, in denen wesentliche Betriebsgrundlagen einer KG teilweise und unter Fortführung der stillen Reserven auf eine neu gegründete KG übertragen und anschließend Anteile an der neu gegründeten KG veräußert werden. Denn auch in diesen Fällen werden --wie auch in dem dem Senatsurteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 zugrunde liegenden Fall-- in der Person des Veräußerers nicht alle stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt.

22 (1) Den Klägern ist zwar einzuräumen, dass der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG alleine auf die "Veräußerung eines Mitunternehmeranteils" und damit auf das dem veräußerten Anteil zuzurechnende Betriebsvermögen abstellt, was dafür sprechen könnte, bezogen auf die Tarifbegünstigung nach § 34 EStG auch nur die Aufdeckung der stillen Reserven in eben diesem Betriebsvermögen zu verlangen. Indessen kann es im Hinblick auf das Ziel des § 34 EStG, nur "außerordentliche Einkünfte" im Sinne einer zusammengeballten Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen, keinen Unterschied machen, ob --wie in dem dem Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 zugrunde liegenden Fall-- die Mitunternehmeranteile an der Personengesellschaft, die die stillen Reserven ursprünglich erwirtschaftet hat und der zuvor wesentliche Betriebsgrundlagen entzogen wurden, oder --wie im Streitfall-- die Mitunternehmeranteile an der neu gegründeten KG, die nur Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen der ursprünglichen KG übertragen bekommen hat, veräußert werden. Denn im Ergebnis werden in beiden Fällen nicht alle in der Person des Veräußerers vorhandenen stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgedeckt.

23 (2) Die Richtigkeit der vorstehenden Erwägungen ergibt sich daraus, dass nach den Ausführungen des Großen Senats des BFH im Beschluss in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123 die für die Anwendung der §§ 16, 34 EStG erforderliche Zusammenballung nicht vorliegt, wenn "dem Veräußerer oder Aufgebenden" noch stille Reserven verbleiben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden. Durch das Abstellen auf die Person des Veräußerers bzw. Aufgebenden wird deutlich, dass es für die Gewährung der Tarifbegünstigung des § 34 EStG entscheidend darauf ankommt, ob bei derjenigen Person, welche diese Begünstigung in Anspruch nehmen will, stille Reserven verbleiben. Nur wenn dies nicht der Fall ist, kann die betroffene Person "außerordentliche Einkünfte" beziehen. Bei der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen ist insoweit auf die Gesellschafter als die

der Einkommensteuer unterliegenden Steuersubjekte abzustellen. In ihrer Person sind aber in dem Fall, dass das Betriebsvermögen einer KG derart aufgeteilt wird, dass Teile der wesentlichen Betriebsgrundlagen einer neu gegründeten KG zugewiesen werden, um anschließend Anteile an dieser neu gegründeten Gesellschaft zu veräußern, stille Reserven in Form der bei der ursprünglichen KG zurückbehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen anteilig nicht mit aufgedeckt worden, weshalb die Inanspruchnahme der Tarifbegünstigung für den von ihnen erzielten Gewinn aus der Anteilsveräußerung an der neu gegründeten Gesellschaft im Widerspruch zum Zweck der Begünstigung stünde.

24 (3) Die vorstehenden Grundsätze gewinnt der Senat durch Auslegung des § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG. Er bewegt sich damit innerhalb der Grenzen, die das Gesetz durch seinen Wortlaut selbst zieht, und überschreitet nicht --wie die Klägerin meint-- die Grenze verfassungsrechtlich unzulässiger Rechtsfortbildung.

25 3. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, war sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Auf den von den Klägern erzielten Veräußerungsgewinn kann die Tarifbegünstigung nach § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG nicht angewendet werden, weshalb die auf die Gewährung der Tarifbegünstigung gerichtete Klage keinen Erfolg haben kann.

26 a) Es steht für den Senat außer Zweifel, dass im Streitfall nur ein Teil der wesentlichen Betriebsgrundlagen der KG auf die Beigeladene übertragen und also wesentliche Betriebsgrundlagen in der KG verblieben sind. Dies folgt daraus, dass sowohl das Betriebsgrundstück als auch das bewegliche Anlagevermögen im Eigentum der KG verblieben sind. Diese Wirtschaftsgüter gehören aber zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, denn sie waren --wie der Abschluss des entsprechenden Pachtvertrags zeigt-- für die Erreichung des Betriebszwecks der Beigeladenen erforderlich und für deren Betriebsführung auch von besonderem Gewicht. Außerdem enthielten sie --was sich bereits aus den erheblichen Pachtzahlungen sowie der Tatsache ergibt, dass das Betriebsgrundstück stille Reserven in Höhe von ca. 1,5 Mio. DM enthielt-- stille Reserven in erheblicher Höhe. Ob daneben auch das der Beigeladenen durch Lizenzvertrag überlassene Know-how zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehörte, kann der Senat insoweit offenlassen. Soweit vorgetragen worden ist, die Lizenzzahlungen seien verdeckter Bestandteil des für die Teil-Mitunternehmeranteile entrichteten Kaufpreises, muss der Senat dem deshalb nicht nachgehen, weil das FG für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindend festgestellt hat, dass es sich bei den Lizenzzahlungen um laufende Einkünfte gehandelt hat.

27 b) Im Rahmen der Veräußerung eines Teils der Anteile an der Beigeladenen haben die Kläger die in der KG verbliebenen stillen Reserven nicht anteilig mit aufgedeckt. Entsprechend lagen die Voraussetzungen von § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 1 EStG nicht vor, weil nicht alle in der Person der Veräußerer vorhandenen stillen Reserven anteilig aufgedeckt worden sind.

28 4. Die mündliche Verhandlung war nach dem Eingang des Schriftsatzes des Klägervertreters vom 11. Dezember 2014 nicht wiederzueröffnen.

29 a) Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO hat das Gericht nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden, ob eine bereits geschlossene mündliche Verhandlung wiedereröffnet wird. Das Ermessen ist allerdings auf Null reduziert, wenn durch die Ablehnung der Wiedereröffnung wesentliche Prozessgrundsätze verletzt würden, z.B. weil andernfalls der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör verletzt ist (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Juli 2006 IV B 94/05, BFH/NV 2006, 2266, m.w.N.).

30 b) Zu einer solchen Entscheidung gibt der nach Schließung der mündlichen Verhandlung am 11. Dezember 2014 bei dem BFH eingereichte Schriftsatz der Kläger, soweit in ihm überhaupt ein Antrag auf Wiedereröffnung enthalten sein sollte, keine Veranlassung, denn der Senat kommt auch unter Berücksichtigung der darin enthaltenen Ausführungen zu keinem anderen Entscheidungsergebnis.

31 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht gemäß § 143 Abs. 1 i.V.m. § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig. Denn die Beigeladene hat das Verfahren weder schriftsätzlich gefördert noch einen eigenen Sachantrag gestellt; entsprechend trug sie kein Kostenrisiko (vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 2013 IV R 6/10, BFH/NV 2013, 1584).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de