

Urteil vom 19. September 2024, IV R 5/20

Betriebsaufspaltung und Bilanzierungskonkurrenz

ECLI:DE:BFH:2024:U.190924.IVR5.20.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 1, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, FGO § 60 Abs 3, FGO § 48 Abs 1 Nr 2 Buchst b, FGO § 40 Abs 2, EStG VZ 2014

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 16. Dezember 2019, Az: 1 K 2182/18

Leitsätze

1. NV: Eine --für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche-- personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen. Für die Annahme des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens genügt es, dass an beiden Unternehmen mehrere Personen in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind, die zusammen in beiden Unternehmen über die Mehrheit der Stimmen verfügen (sogenannte Personengruppentheorie). Die sogenannte Personengruppentheorie findet auch in den Fällen Anwendung, in denen bereits eine Person allein eines der Unternehmen oder beide Unternehmen beherrscht.
2. NV: Für die Zuordnungsentscheidung bei Bilanzierungskonkurrenzen zwischen Sonderbetriebsvermögen sind zwar zeitliche und qualitative Kriterien heranzuziehen. An erster Stelle steht dabei allerdings die zeitliche Abfolge. Nur dann, wenn die Voraussetzungen für die Behandlung als Sonderbetriebsvermögen gleichzeitig entstanden sind, folgt die Zuordnung qualitativen Kriterien.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 16.12.2019 - 1 K 2182/18 aufgehoben und der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 23.07.2018 dahin geändert, dass der festgestellte Veräußerungsgewinn um den auf die Kläger entfallenden Gewinn aus dem Verkauf der Anteile an der G GmbH gemindert wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten über die Höhe des bei der G-GmbH & atypisch Still im Jahr 2014 (Streitjahr) festgestellten Aufgabegewinns, in den auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen der Kläger und Revisionskläger (Kläger) an der G-GmbH eingeflossen ist.
- 2 Die Kläger, B, C und D, waren --gemeinsam mit ihrem 2022 verstorbenen Vater A-- zu gleichen Teilen an der 1991 gegründeten ABCD-GmbH, die später in G-GmbH umbenannt wurde, beteiligt. Mit Vertrag vom ...08.2014 veräußerten A, B, C und D ihre Anteile an der G-GmbH (G-Anteile) mit Wirkung zum ...10.2014 für insgesamt ...€ an die X-GmbH & Co. KG sowie an die Y-GmbH. Der hieraus resultierende Veräußerungsgewinn wurde bei der G-GmbH & atypisch Still (vormals firmierend unter ABCD-GmbH & atypisch Still; nachfolgend auch: atypisch stille Gesellschaft) festgestellt, bei der die G-Anteile als Sonderbetriebsvermögen der stillen Gesellschafter A, B, C und D erfasst waren. Die atypisch stille Gesellschaft wurde --wie im Kaufvertrag vom ...08.2014 vereinbart-- mit Vertrag vom ...10.2014 "aufgehoben".

3 Dem liegt im Einzelnen folgender Sachverhalt zugrunde:

Das in den 1960er Jahren gegründete Produktionsunternehmen W-GmbH & Co. KG (W-KG) hatte die Herstellung und den Vertrieb von ... und andere damit zusammenhängende Geschäfte zum Gegenstand. Komplementärin der W-KG war die nicht vermögensmäßig beteiligte W-GmbH, deren Anteile zu 100 % von A gehalten wurden. Zur alleinigen Geschäftsführung der W-KG war die W-GmbH berechtigt und verpflichtet. Die Geschäftsführung der W-GmbH oblag A, deren alleinvertretungsberechtigtem Gesellschafter-Geschäftsführer. C wurde 1994 als weiterer Geschäftsführer bestellt.

- 4** Kommanditisten der W-KG waren A und --seit dem ...07.1994-- die G-GmbH mit jeweils 50 %. Nach dem Gesellschaftsvertrag wurden die Gesellschafterbeschlüsse in der W-KG grundsätzlich mit der Mehrheit der Stimmen gefasst. Eine Mehrheit von mindestens 75 % der abgegebenen Stimmen, die die Stimmen des A einschließt, war nur bei den in § 7.5 des Gesellschaftsvertrags genannten Geschäften erforderlich.
- 5** In der G-GmbH, in der insbesondere die Auslandsbeteiligungen und Lizenzen des Familienunternehmens gebündelt waren, war A ebenfalls alleinvertretungsberechtigter, von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) befreiter Geschäftsführer.
- 6** Am ...12.1997 wurde die ABCD-GmbH & atypisch Still gegründet, indem sich die Gesellschafter A, B, C und D mit einer Einlage von jeweils 250.000 DM an der G-GmbH beteiligten. Im Vertrag über die Errichtung der atypisch stillen Gesellschaft wurde vereinbart, dass die Stillen am Ergebnis, am Vermögen und an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt sind. Die Geschäftsführung der atypisch stillen Gesellschaft stand allein der Geschäftsinhaberin zu, die bei wesentlichen Maßnahmen aber durch einen Zustimmungsvorbehalt der Stillen eingeschränkt war. Mit der Umfirmierung der ABCD-GmbH in G-GmbH wurde auch die ABCD-GmbH & atypisch Still in G-GmbH & atypisch Still umbenannt. Die G-Anteile wurden bei der G-GmbH & atypisch Still zum ...12.1997 mit einem Teilwert von jeweils ...€ ausgewiesen.
- 7** Die W-KG war zunächst selbst Eigentümerin der Grundstücke, auf denen sie ihr Unternehmen betrieben hat (Betriebsgrundstück). Im Jahr 1994 übertrug sie das Eigentum der am ...09.1994 gegründeten I GbR. Seither hat die W-KG das Betriebsgrundstück von der I GbR gepachtet.
- 8** Gesellschafter der I GbR waren A mit 62,5 % sowie B, C und D mit jeweils 12,5 %. Gesellschafterbeschlüsse wurden in der I GbR mit der Mehrheit der Stimmen gefasst. A war nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) in der I GbR geschäftsführend tätig.
- 9** Im Jahr 1997 wurde die I GbR formwechselnd in die I-GmbH & Co. KG (I-KG) umgewandelt. Komplementärin war die V-GmbH, an der A mit 62,5 % sowie B, C und D mit jeweils 12,5 % beteiligt waren. Die GmbH war nicht am Vermögen der I-KG beteiligt. Kommanditisten waren die Gesellschafter der bisherigen I GbR. Änderungen bei den Beteiligungsverhältnissen ergaben sich dadurch nicht. Gesellschafterbeschlüsse waren weiterhin mit der Mehrheit der Stimmen zu fassen. Zur alleinigen Geschäftsführung der I-KG war die V-GmbH berechtigt und verpflichtet, deren alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer A war. Die Geschäftsführungsbefugnis erstreckte sich auf alle Handlungen, die der gewöhnliche Betrieb der Gesellschaft mit sich bringt. Handlungen, die hierüber hinausgehen, insbesondere der Abschluss, die Änderung oder Beendigung von Miet- oder Pachtverträgen, bedurften der vorherigen Zustimmung der Gesellschafterversammlung.
- 10** Anlässlich einer Außenprüfung bei der I GbR für die Veranlagungszeiträume 1994 bis 1996 wurde festgestellt, dass die Einkünfte der "Nur-Besitz-Gesellschafter" B, C und D auf Grundlage der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung angesehen worden waren. Infolge der geänderten Rechtsprechung zur mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung mit dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23.04.1996 - VIII R 13/95 (BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325) war der Prüfer der Meinung, auch B, C und D erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Bericht der Betriebsprüfung vom ...1999). Aufgrund einer Übergangsregelung im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 seien diese Rechtsgrundsätze jedoch erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.1998 beginnen. Für die Veranlagungszeiträume 1994 bis 1996 wurden für die Kläger aus ihrer Beteiligung an der I GbR daher weiterhin Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt.
- 11** Eine nachfolgende Außenprüfung für den Veranlagungszeitraum 1997 kam allerdings zu dem Ergebnis, dass die bisher angewandte Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 nicht greife, weil zwischen der I GbR als Besitzunternehmen und der W-KG als Betriebsgesellschaft die Voraussetzungen für eine

Betriebsaufspaltung vorlägen (Bericht vom ...2006). Da das Betriebsgrundstück durch die I GbR vermietet werde, sei eine sachliche Verflechtung gegeben. Durch die unmittelbare Beteiligung des Kommanditisten A und die mittelbare Beteiligung von A, B, C und D an der Kommanditisten-GmbH (G-GmbH) liege bei allen Gesellschaftern der I GbR auch eine personelle Verflechtung vor. Der Prüfer qualifizierte die Einkünfte der Kläger aus ihrer Beteiligung an der I GbR daher als Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Er war zudem der Auffassung, dass die Anteile der Kläger an der G-GmbH mittelbare Beteiligungen am Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung darstellten. Sie seien daher als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II in der I GbR (Besitzunternehmen) auszuweisen. Diese Voraussetzungen lägen seit der Übertragung des Betriebsgrundstücks von der W-KG auf die I GbR im Jahr 1994 vor. Der Ansatz erfolge mit dem Buchwert, da für das Jahr 1994 kein höherer Teilwert der G-Anteile zu ermitteln sei.

- 12** Gegen den entsprechend geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) 1997 der I GbR legten die Kläger Einspruch ein. Sie beriefen sich erneut auf die Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 und vertraten weiterhin die Auffassung, sie hätten erst mit der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft am ...12.1997 Sonderbetriebsvermögen an den bisher im Privatvermögen gehaltenen G-Anteilen begründet und diese Anteile zum Teilwert in das Sonderbetriebsvermögen eingelegt. Diesem Einspruch half der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) ab, indem er für die Kläger Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung feststellte. Die weiteren Einsprüche wurden mangels Beschwer zurückgenommen, da über die Aufdeckung stiller Reserven aus einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung sowie die Zuordnung und die Höhe des Veräußerungsgewinns erst im Zeitpunkt der Gewinnrealisierung entschieden werden könne. Eine entsprechende Gewinnrealisierung trat mit dem Verkauf der G-Anteile im Streitjahr ein.
- 13** Im Anschluss an eine weitere Außenprüfung bei der atypisch stillen Gesellschaft für die Jahre 2012 bis 2014 setzte das FA bei der Berechnung des Gewinns aus der Veräußerung der G-Anteile --unter Berücksichtigung von unstreitigen Kapitalerhöhungen-- historische Anschaffungskosten von jeweils 500.000 € an. Die G-Anteile seien innerhalb von drei Jahren nach der Gründung der (späteren) G-GmbH am ...12.1991 aufgrund einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung am ...09.1994 notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der I GbR geworden. Die Eigenschaft als Sonderbetriebsvermögen II habe für die Anteile der Kläger bis zum Verkauf der G-Anteile am ...10.2014 bestanden. Die Überführung der Anteile in das Sonderbetriebsvermögen II der atypisch stillen Gesellschaft im Dezember 1997 habe am Buchwertansatz nichts geändert, da die Überführung ohne Aufdeckung der stillen Reserven gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der 1997 geltenden Fassung (EStG 1997) erfolgt sei. Hieraus errechnete das FA für jeden Kläger einen um ...€ erhöhten Veräußerungsgewinn.
- 14** Das FA erließ am 23.07.2018 einen gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewinnfeststellungsbescheid für die atypisch stille Gesellschaft für das Streitjahr. Darin stellte es neben laufenden Gesamthandseinkünften Veräußerungsgewinne (einschließlich steuerfreier Veräußerungsgewinne) in Höhe von ...€ fest. Dieser Betrag setzt sich --wie sich aus dem Betriebsprüfungsbericht vom ...2018 ergibt-- aus dem Gewinn aus der Veräußerung der G-Anteile in Höhe von ...€ sowie dem Aufgabegewinn der atypisch stillen Gesellschaft in Höhe von ...€ zusammen. Der Veräußerungsgewinn wurde den Mitunternehmern anteilig zugerechnet. Für A wurde ein Veräußerungsgewinn von ...€, für die Kläger jeweils ein Veräußerungsgewinn von ...€ festgestellt.
- 15** Gegen den Änderungsbescheid vom 23.07.2018 erhoben die Kläger als ehemalige Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft Sprungklage, der das FA zustimmte. Zur Begründung führten sie unter anderem aus, die für eine Betriebsaufspaltung notwendige personelle Verflechtung habe nicht bestanden. Ihre nur mittelbare Beteiligung an der W-KG über die G-GmbH sei hierfür nicht ausreichend. Für den Zeitraum von 1994 bis 1996 sei auch die Finanzverwaltung davon ausgegangen, dass die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG verdrängt würden. Demzufolge habe A mit seiner 62,5 %-Beteiligung an der Besitzgesellschaft (I GbR) und seiner 50 %-Kommanditbeteiligung an der Betriebsgesellschaft (W-KG) als Mitunternehmer gewerbliche Einkünfte erzielt, die als Sonderbetriebseinnahmen im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen bei der W-KG erklärt worden seien. Nur der Anteil des A am verpachteten Betriebsgrundstück sei Sonderbetriebsvermögen bei der W-KG gewesen. Demgegenüber hätten die Kläger als sogenannte Nur-Besitzgesellschafter aufgrund ihrer Beteiligung an der I GbR in den Jahren 1994 bis 1997 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Die Grundstücksanteile (jeweils 12,5 %) seien ebenso wie deren Anteile an der (späteren) G-GmbH Privatvermögen gewesen.
- 16** Zwar hätten die Kläger infolge der im Jahr 1996 geänderten Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erzielt und die Wirtschaftsgüter hätten nicht mehr zum Privatvermögen, sondern zum Betriebsvermögen gehört. Aufgrund des BMF-Schreibens vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 sei die geänderte Rechtsprechung aus

Vertrauensschutzgründen aber erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden gewesen, die nach dem 31.12.1998 begannen. Vor diesem Hintergrund hätten die Kläger ihre bisher im Privatvermögen gehaltenen Anteile an der G-GmbH mit dem von ihnen ermittelten Teilwert von jeweils ...€ in die am ...12.1997 gegründete atypisch stille Gesellschaft eingelegt. Dieser Teilwert --nicht aber die historischen Anschaffungskosten-- sei der Berechnung des Veräußerungsgewinns zugrunde zu legen. Zudem machten die Kläger geltend, dass für den Fall, dass eine Betriebsaufspaltung vorliege, die G-Anteile als Sonderbetriebsvermögen der Kläger bei der I-KG anzusehen seien. Der Veräußerungsgewinn sei dann nicht bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen, so dass der Klage vollumfänglich stattzugeben sei.

- 17** Das FG hat die Klage mit Urteil vom 16.12.2019 - 1 K 2182/18 abgewiesen. Das FA habe den Gewinn aus der Veräußerung der G-Anteile zu Recht unter Berücksichtigung ihrer historischen Anschaffungskosten ermittelt. Es sei auch nicht zu einer abweichenden Feststellung der Besteuerungsgrundlagen im Billigkeitswege verpflichtet gewesen. Das FA habe den Veräußerungsgewinn bei der atypisch stillen Gesellschaft gesondert und einheitlich feststellen dürfen, da eine vorrangige Feststellungspflicht bei der I-KG (Besitzgesellschaft) nicht bestanden habe.
- 18** Mit der hiergegen gerichteten Revision rügen die Kläger die Verletzung von Bundesrecht.
- 19** Es habe keine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung zwischen der W-KG und der I GbR vorgelegen. Es fehle sowohl an einer sachlichen als auch an einer personellen Verflechtung. Die Kläger seien im Jahr 1994 nicht Mitunternehmer der I GbR geworden. Ihnen sei daher kein Sonderbetriebsvermögen zuzurechnen. Ihre Anteile an der G-GmbH seien dem Privatvermögen zuzuordnen gewesen, während die Anteile von A gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG notwendiges Sonderbetriebsvermögen bei der W-KG (Betriebsgesellschaft) gewesen seien. Dies folge aus der seinerzeitigen BFH-Rechtsprechung, nach der die Rechtsfolgen einer Betriebsaufspaltung durch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG verdrängt würden, wenn sich die Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen im Anwendungsbereich dieser Vorschrift vollziehe. Daher sei es unverständlich, dass das FG meine, im Streitfall ergebe sich keine Konkurrenz zwischen § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG und der Betriebsaufspaltung, weil die Kläger nur (mittelbar) über die G-GmbH an der W-KG (Betriebsgesellschaft) beteiligt gewesen seien. Die Besonderheit des Streitfalls liege darin, dass der beherrschende Besitzgesellschafter A unmittelbar auch an der Betriebsgesellschaft beteiligt gewesen sei und deshalb insoweit --bis 1998-- der Vorrang des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 Halbsatz 2 EStG gegolten habe. Da der Anteil des A am Betriebsgrundstück dessen Sonderbetriebsvermögen bei der W-KG zuzuordnen gewesen sei, sei nur ein Anteil von 37,5 % an dem Betriebsgrundstück für die Kläger verblieben. Die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung notwendige sachliche Verflechtung sei mithin nicht gegeben. Auch eine personelle Verflechtung habe nicht vorgelegen. Die I GbR sei durch den Geschäftsführer A beherrscht worden. Im Streitfall könne allenfalls bei Anwendung der sogenannten Personengruppentheorie eine personelle Verflechtung gegeben sein. Diese sei jedoch in Bezug auf die I GbR nicht anwendbar, da dort durch die Bestellung des A zum Geschäftsführer die Einstimmigkeitsregelung ausgehebelt worden sei. Nach Maßgabe der Rechtsprechung des Jahres 1994 seien der Anteil des A an den überlassenen Wirtschaftsgütern (62,5 %) und auch sein Anteil an der G-GmbH (25 %) seinem Sonderbetriebsvermögen bei der W-KG zuzuordnen gewesen. Die verbliebenen 37,5 % der Kläger hätten nicht ausgereicht, um die Rechtsfolgen der Personengruppentheorie darzustellen. Auch die Tatsache, dass die Geschäftsführung der W-KG durch die W-GmbH erfolgt sei, deren Alleingesellschafter und Geschäftsführer A gewesen sei, zeige, dass die Kläger die W-KG nicht beherrscht hätten.
- 20** Gleichfalls sei keine mittelbare Beherrschung über eine Kapitalgesellschaft gegeben, da die Gesellschafter mit je 25 % an der G-GmbH beteiligt gewesen seien, deren von den Beschränkungen des § 181 BGB befreiter Geschäftsführer A gewesen sei. Entscheidungen hätten nur mit Zustimmung von A getroffen werden können. A habe in allen Gesellschaften (jedenfalls) bis Ende 1999 das Sagen gehabt.
- 21** Schließlich müsse die Übergangsregelung im BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 Anwendung finden. Infolge der ab 1999 anzuwendenden Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 23.04.1996 - VIII R 13/95, BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325) wäre der Grundstücksanteil des A aus dem Sonderbetriebsvermögen der W-KG entnommen und dem Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft zugeordnet worden. Dies hätte aufgrund der Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zur Folge gehabt, dass auch die Grundstücksanteile der Nur-Besitzgesellschafter (Kläger) dem Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft zugeordnet worden seien und nun gewerbliche Einkünfte vorlägen. Die Übergangsregelung sei von den Klägern in Anspruch genommen worden. Sie hätten ihre Anteile an der G-GmbH zum Teilwert in die atypisch stille Gesellschaft eingelegt. Da die lediglich über die G-GmbH mittelbar beteiligten Kläger keine Gesellschafter und daher keine Mitunternehmer der W-KG gewesen seien, sei die Übergangsregelung anzuwenden gewesen.

- 22** Durch die formwechselnde Umwandlung der I GbR in die I-KG im Jahr 1997 sei eine gewerblich geprägte Personengesellschaft entstanden, in die der Anteil des A an dem Betriebsgrundstück zum Buchwert eingelegt worden sei. Es sei Sonderbetriebsvermögen in Sonderbetriebsvermögen übertragen worden. Die Anteile der Kläger seien aus dem Privatvermögen in das Betriebsvermögen eingelegt worden, und zwar zu den fortgeführten Anschaffungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 Buchst. a EStG 1997), da die Anschaffung innerhalb von drei Jahren vor der Zuführung gelegen habe.
- 23** Nehme man --wie das FA und das FG-- eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung bereits zum ...09.1994 an, so stellten die Anteile an der G-GmbH notwendiges Sonderbetriebsvermögen II bei der I-KG dar. Die Anteile seien zwingend dort zu bilanzieren gewesen. Diese Verbindung sei nicht gelöst worden, so dass eine Einlage in die atypisch stille Gesellschaft nicht möglich gewesen sei. Soweit das FG annehme, dass die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II der atypisch stillen Gesellschaft Vorrang vor dem Sonderbetriebsvermögen II bei der angenommenen Mitunternehmerschaft habe, missachte es die Rechtsprechung des BFH.
- 24** Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 23.07.2018 dahin zu ändern, dass der festgestellte Veräußerungsgewinn um den auf die Kläger entfallenden Gewinn aus dem Verkauf der Anteile an der G-GmbH gemindert wird, hilfsweise, das angefochtene FG-Urteil aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2014 vom 23.07.2018 dahin zu ändern, dass der festgestellte Veräußerungsgewinn unter Berücksichtigung eines den Klägern zuzurechnenden Gewinns aus dem Verkauf ihrer Anteile an der G-GmbH ermittelt wird, der sich unter Ansatz des Teilwerts der Anteile berechnet.
- 25** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 26** Das angefochtene FG-Urteil entspreche der Rechtslage. Es liege eine mitunternehmerische Betriebsaufspaltung vor. Eine sachliche Verflechtung sei gegeben, da es sich bei dem verpachteten Betriebsgrundstück um eine wesentliche Betriebsgrundlage der W-KG handele. Maßgeblich sei, dass das Grundstück zivilrechtlich und wirtschaftlich im Eigentum der I GbR stehe. Deren Gesellschafter überließen es gemeinschaftlich. Auch eine personelle Verflechtung sei gegeben, da die Personengruppe A, B, C und D sowohl die Besitz- als auch die Betriebsgesellschaft beherrsche. Auf der Ebene der Betriebsgesellschaft werde --wie das FG zutreffend erkannt habe-- die Beherrschung mittelbar über eine Kapitalgesellschaft begründet. Die Anwendung der Personengruppentheorie durch das FG sei zutreffend. Der nach der Rechtsprechung erforderliche einheitliche geschäftliche Betätigungswille liege vor. Gerade der Umstand, dass die vormalige ABCD-GmbH (spätere G-GmbH) am 28.07.1994 den Kommanditanteil an der W-KG erworben habe und wesentliche Entscheidungen in dieser GmbH nicht gegen den Willen der Kläger durch A getroffen werden konnten, spreche für gleichgerichtete Interessen in Bezug auf die Betriebsgesellschaft. Infolgedessen seien die Anteile der Kläger an der G-GmbH bereits seit September 1994 als deren Sonderbetriebsvermögen II bei der I GbR zu bilanzieren gewesen. Die Übergangsregelung des BMF-Schreibens vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 komme nicht zur Anwendung.

Entscheidungsgründe

II.

- 27** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 28** Das FG ist zwar --wenn auch ohne nähere Begründung-- zutreffend davon ausgegangen, dass Gegenstand des Verfahrens die Höhe des auf der Ebene der Gesamthand der atypisch stillen Gesellschaft festgestellten Veräußerungsgewinns ist (hierzu unter 1.) und eine Beiladung des A sowie der G-GmbH nicht geboten war (hierzu unter 2.). Ebenso zutreffend hat es erkannt, dass seit September 1994 eine Betriebsaufspaltung zwischen der I GbR (Besitzgesellschaft) und der W-KG (Betriebsgesellschaft) bestanden hat (hierzu unter 3.). Jedoch ist seine weitere Annahme, der Gewinn aus der Veräußerung der G-Anteile sei bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen, rechtsfehlerhaft (hierzu unter 4.). Das FG-Urteil war daher aufzuheben und der Klage stattzugeben (hierzu unter 5.).
- 29** 1. Gegenstand des Verfahrens ist die Höhe des auf der Ebene der Gesamthand der atypisch stillen Gesellschaft festgestellten Veräußerungsgewinns (zur atypisch stillen Gesellschaft als "Gesamthand" vgl. z.B. BFH-Urteile vom

21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 26; vom 28.11.2019 - IV R 54/16, BFHE 266, 250, BStBl II 2023, 447, Rz 40).

- 30** a) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach §§ 179, 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen können (z.B. BFH-Urteil vom 30.06.2022 - IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 13, m.w.N.).
- 31** aa) Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind unter anderem die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns beziehungsweise einer Sondervergütung (z.B. BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24).
- 32** bb) Das Vorliegen eines Veräußerungs- beziehungsweise Aufgabegewinns stellt ebenfalls eine verfahrensrechtlich selbständige Besteuerungsgrundlage dar (BFH-Urteil vom 01.07.2010 - IV R 34/07, Rz 29, m.w.N.). Selbständig anfechtbar ist die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns der Gesamthand nach § 16 EStG sowie eines Gewinns des einzelnen Mitunternehmers aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG (BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 17). Die Feststellung eines Veräußerungsgewinns umfasst neben der Feststellung seiner Höhe die selbständige Feststellung, dass ein Veräußerungsgewinn erzielt wurde. Diese Feststellung steht in einem bindenden Stufenverhältnis zur Höhe des Veräußerungsgewinns (BFH-Urteil vom 01.07.2010 - IV R 34/07, Rz 29, m.w.N.). Von der Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns im Sinne des § 16 EStG zu unterscheiden ist --als weitere selbständige Feststellung-- die Qualifikation des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns (sowohl der Gesamthand als auch des einzelnen Mitunternehmers) als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte im Sinne des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG (z.B. BFH-Urteile vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24; vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 27, m.w.N.). Keine selbständige Feststellung ist der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn. Insoweit handelt es sich lediglich um eine Rechengröße, die nicht selbständig anfechtbar ist (z.B. BFH-Urteile vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24; vom 01.03.2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 28, m.w.N.).
- 33** b) Das FA hat im streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid vom 23.07.2018 neben einem laufenden Gesamthandsgewinn "Veräußerungsgewinne (einschl. steuerfreier Veräußerungsgewinne)" in Höhe von ...€ festgestellt. Dieser Betrag setzt sich --wie für die Beteiligten aus dem im Gewinnfeststellungsbescheid in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht vom ...2018 ersichtlich ist-- aus einem Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der G-GmbH in Höhe von ...€ sowie einem Gewinn aus der Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft in Höhe von ...€ zusammen.
- 34** c) Dies ist --unterstellt, die Anteile an der G-GmbH wären bei der atypisch stillen Gesellschaft zu bilanzieren (hierzu unter 4.)-- dem Grunde nach nicht zu beanstanden, da der festgestellte Veräußerungsgewinn auf der Ebene der Gesamthand im Zusammenhang mit der Beendigung der atypisch stillen Gesellschaft angefallen ist. Wird eine Mitunternehmerschaft aufgelöst, führt dies zur Aufgabe des Gewerbebetriebs, die gemäß § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG als Veräußerung gilt.
- 35** aa) Erfolgt die Veräußerung einer im Sonderbetriebsvermögen befindlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe der Mitunternehmerschaft, so ist bei der Ermittlung des Gewinns aus der Aufgabe nicht nur das Gesellschaftsvermögen der Mitunternehmerschaft, sondern auch das Sonderbetriebsvermögen der einzelnen Gesellschafter einzubeziehen (BFH-Urteil vom 06.03.1997 - IV R 47/95, BFHE 183, 78, BStBl II 1997, 509, unter 2.b [Rz 27], m.w.N.). Der Aufgabegewinn umfasst in einem solchen Fall folglich auch den Gewinn, der aus der Veräußerung von GmbH-Anteilen resultiert, die sich im Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmerschaft befunden haben.
- 36** bb) Die Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft "im Rahmen" der Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe liegt vor, wenn die Beteiligung in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Betriebsveräußerung oder der Betriebsaufgabe veräußert wird (vgl. BFH-Urteil vom 01.12.1988 - IV R 140/86, BFHE 155, 341, BStBl II 1989, 368, zur Betriebsaufgabe). Daran fehlt es, wenn die Veräußerung --ungeachtet eines zeitlichen Zusammenfallens mit einer Betriebsveräußerung oder mit einer Betriebsaufgabe-- auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruht (BFH-Urteil vom 01.07.2010 - IV R 34/07, Rz 31, m.w.N.).
- 37** cc) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FA in dem streitgegenständlichen

Gewinnfeststellungsbescheid einen infolge der Betriebsaufgabe der atypisch stillen Gesellschaft entstandenen Gewinn zutreffend als Aufgabegewinn auf der Ebene der Gesamthand festgestellt und diesen (unter anderem) den Klägern anteilig zugerechnet. In diesen Gewinn hat das FA --unterstellt, die Anteile an der G-GmbH wären bei der atypisch stillen Gesellschaft zu bilanzieren (hierzu unter 4.)-- zutreffend den Gewinn der Kläger aus der Veräußerung der Anteile an der G-GmbH einbezogen, da deren Veräußerung im Rahmen der Betriebsaufgabe der atypisch stillen Gesellschaft erfolgt ist. Dies ergibt sich nicht nur aus dem zeitlichen Zusammenhang von Anteilsveräußerung und Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft, sondern auch daraus, dass im Kaufvertrag vom ...08.2014 die Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft zum ...10.2014 vereinbart war. Demnach waren beide Vorgänge --die Auflösung der atypisch stillen Gesellschaft und der Verkauf der G-Anteile-- miteinander verknüpft.

- 38** dd) Wäre der Gewinn aus der Veräußerung der G-Anteile --unterstellt, die Anteile der Kläger an der G-GmbH wären bei der atypisch stillen Gesellschaft zu bilanzieren gewesen (hierzu unter 4.)-- demnach materiell-rechtlich Bestandteil des auf der Ebene der Gesamthand angefallenen Gewinns aus der Aufgabe der atypisch stillen Gesellschaft, so wäre es folgerichtig, lediglich diesen Aufgabegewinn auf der Ebene der Gesamthand im Gewinnfeststellungsbescheid festzustellen.
- 39** d) Mit ihrer Klage haben sich die Kläger --wie die Auslegung der Klageschrift ohne Weiteres ergibt-- gegen die Höhe dieses auf der Ebene der Gesamthand festgestellten Aufgabegewinns gewendet. Sie halten dessen Höhe für unzutreffend, weil der Gewinn aus dem Verkauf ihrer Anteile an der G-GmbH nicht bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen sei. Selbst wenn der Gewinn, der aus der Veräußerung ihrer G-Anteile resultiert, bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen wäre, müsse --so die Kläger-- der festgestellte Aufgabegewinn gemindert werden, da der Gewinn aus dem Verkauf ihrer G-Anteile unter Berücksichtigung der Teilwerte jener Anteile zu ermitteln sei.
- 40** 2. Ausgehend von diesem Verfahrensgegenstand hat das FG zutreffend von der Beiladung des A und der G-GmbH (nunmehr Z-GmbH) gemäß § 60 Abs. 3 FGO abgesehen.
- 41** a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung). Nach der Vollbeendigung einer Personengesellschaft sind alle (ehemaligen) Gesellschafter (Mitunternehmer) notwendig beizuladen, die durch die angefochtene Besteuerungsgrundlage gemäß § 40 Abs. 2 FGO beschwert sein können (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2021 - IV R 13/19, Rz 21). Eine notwendige Beiladung der nicht klagenden ehemaligen Gesellschafter (Beteiligten) ist allerdings nicht geboten, wenn sie steuerrechtlich unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sind (z.B. BFH-Urteile vom 09.02.2011 - IV R 37/08, Rz 17; vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 20; vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 20; vom 19.03.2009 - IV R 20/08, BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528, unter II.1.b bb, m.w.N.).
- 42** b) Dies war in Bezug auf A und die G-GmbH (nunmehr Z-GmbH) der Fall.
- 43** Mit der Vollbeendigung der atypisch stillen Gesellschaft am ...10.2014 ist nicht nur die Befugnis des Empfangsbevollmächtigten der atypisch stillen Gesellschaft, gegen den Gewinnfeststellungsbescheid Klage zu erheben, erloschen (vgl. BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 18, m.w.N.), sondern es ist auch die bis dahin überlagerte Klagebefugnis der Gesellschafter wieder aufgelebt (vgl. § 48 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. b FGO i.d.F. des Kreditweitzmarkt-förderungsgesetzes vom 22.12.2023, BGBl. 2023 I, Nr. 411 und BFH-Urteil vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 18, m.w.N.). Somit waren (auch) A und die G-GmbH (nunmehr Z-GmbH) als ehemalige Gesellschafter der atypisch stillen Gesellschaft grundsätzlich befugt, gegen den streitgegenständlichen Gewinnfeststellungsbescheid Klage zu erheben. Allerdings sind sie vom Ausgang des von den Klägern geführten Rechtsstreits nicht im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO betroffen. Verfahrensgegenstand ist --wie dargelegt-- die Höhe des infolge der Betriebsaufgabe der atypisch stillen Gesellschaft entstandenen, auf der Ebene der Gesamthand festgestellten Aufgabegewinns, in den auch der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile der Kläger an der G-GmbH eingeflossen ist. Streitig ist allein die Einbeziehung des von den Klägern erzielten Gewinns aus der Veräußerung der G-Anteile und damit die Höhe dieser Aufgabegewinnbestandteile, nicht hingegen deren Zurechnung. Die mit der Klage angestrebte Korrektur der Höhe des auf Gesamthandsebene festgestellten Aufgabegewinns hat dementsprechend keinen Einfluss auf die Höhe des Veräußerungsgewinns des A beziehungsweise des der G-GmbH zugerechneten Gewinns.
- 44** 3. Ebenso zutreffend ist das FG zu dem Ergebnis gelangt, dass seit September 1994 eine Betriebsaufspaltung zwischen der Besitzgesellschaft (seinerzeit: I GbR) und der Betriebsgesellschaft (W-KG) bestanden hat.

- 45** a) Eine Betriebsaufspaltung liegt vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Dieser ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Ist aufgrund besonderer sachlicher und personeller Gegebenheiten eine so enge wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Besitzunternehmen und dem Betriebsunternehmen zu bejahen, dass das Besitzunternehmen durch die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeit über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt, so ist das Besitzunternehmen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG (originär) gewerblich tätig (z.B. BFH-Urteile vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 24; vom 16.09.2021 - IV R 7/18, BFHE 274, 218, BStBl II 2022, 767, Rz 28 ff.; vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, m.w.N.).
- 46** aa) Eine sachliche Verflechtung ist gegeben, wenn es sich bei dem vermieteten Wirtschaftsgut für das Betriebsunternehmen um eine wesentliche Betriebsgrundlage handelt. Bei einem Grundstück ist das der Fall, wenn es für die Betriebsführung des Betriebsunternehmens von nicht nur geringer Bedeutung ist. Das ist stets anzunehmen, wenn das Grundstück der räumliche und funktionale Mittelpunkt der Geschäftstätigkeit des Betriebsunternehmens ist (z.B. BFH-Urteile vom 16.09.2021 - IV R 7/18, BFHE 274, 218, BStBl II 2022, 767, Rz 30; vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 25, m.w.N.).
- 47** bb) Eine personelle Verflechtung liegt vor, wenn eine Person oder Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchzusetzen (z.B. BFH-Urteil vom 16.09.2021 - IV R 7/18, BFHE 274, 218, BStBl II 2022, 767, Rz 32). Ob die Voraussetzungen einer personellen Verflechtung vorliegen, ist stets anhand der tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls zu entscheiden. Dabei sind an das Vorliegen dieser Voraussetzung strenge Anforderungen zu stellen (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, unter V.4. am Ende; BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 54/11, Rz 36 am Ende; vgl. auch BFH-Urteil vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, Rz 26).
- 48** (1) Für die Annahme einer personellen Verflechtung ist entscheidend, dass die Geschicke des Besitzunternehmens in den wesentlichen Fragen durch die Person oder Personengruppe bestimmt werden, die auch hinter dem Betriebsunternehmen steht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 27; vom 16.09.2021 - IV R 7/18, BFHE 274, 218, BStBl II 2022, 767, Rz 32, m.w.N.). Dies kann nicht nur bei einer Beteiligungsidentität, bei der an beiden Unternehmen dieselben Personen im gleichen Verhältnis beteiligt sind, sondern auch bei einer Beherrschungsidentität zu bejahen sein (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, Rz 24 f.; vom 16.09.2021 - IV R 7/18, BFHE 274, 218, BStBl II 2022, 767, Rz 32, m.w.N.). Eine personelle Verflechtung ist dementsprechend auch gegeben, wenn der Mehrheitsgesellschafter oder die Mehrheits-Personengruppe sowohl in der Besitz- als auch in der Betriebsgesellschaft ihren geschäftlichen Willen durchsetzen kann (Beherrschungsidentität, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, Rz 24, m.w.N.).
- 49** (1.1.) Demnach genügt es für die Annahme des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens, dass an beiden Unternehmen mehrere Personen in unterschiedlicher Höhe beteiligt sind, die zusammen in beiden Unternehmen über die Mehrheit der Stimmen verfügen (sogenannte Personengruppentheorie, BFH-Urteil vom 28.01.1993 - IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528, unter 1. [Rz 16]; vgl. auch grundlegend hierzu BFH-Urteil vom 02.08.1972 - IV 87/65, BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796). Jene Personen bilden --unabhängig von einer unterschiedlichen Beteiligungshöhe-- eine durch gleichgerichtete Interessen geschlossene Personengruppe. Dies wird damit gerechtfertigt, dass die Gesellschafter des Betriebsunternehmens nicht zufällig zusammengelassen sind, sondern sich auch beim Besitzunternehmen zur Verfolgung eines bestimmten Zwecks zusammengefunden haben, ihr Handeln also durch gleichgerichtete Interessen bestimmt ist (vgl. BFH-Urteile vom 28.01.1993 - IV R 39/92, BFH/NV 1993, 528, unter 1. [Rz 19]; vom 02.08.1972 - IV 87/65, BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796 [Rz 14]; vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 08.11.1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63). Dabei ist es unerheblich, ob ein Beteiligter vorhanden ist, der eines der Unternehmen oder beide Unternehmen allein beherrscht. Dies gilt in den Fällen der Beteiligungsidentität (BFH-Urteil vom 02.08.1972 - IV 87/65, BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796 [Rz 13]), aber auch bei Vorliegen einer Beherrschungsidentität, denn es ist kein Grund dafür ersichtlich, dass dem Umstand, dass eine Person bereits eines der Unternehmen oder beide Unternehmen beherrscht, in diesen Fällen eine andere Bedeutung zukommt. Hieraus folgt, dass die Personengruppentheorie auch in den Fällen Anwendung findet, in denen bereits eine Person allein eines der Unternehmen oder beide Unternehmen beherrscht.

- 50** (1.2.) Die von der Personengruppentheorie aufgestellte Vermutung gleichgerichteter Interessen kann nur ausnahmsweise widerlegt werden. Dies ist der Fall, wenn ein konkreter Interessenkonflikt nachgewiesen wird (z.B. BFH-Beschluss vom 14.08.2001 - IV B 120/00, BFH/NV 2001, 1561). Aber auch bei extrem konträren Beteiligungsverhältnissen in Besitz- und Betriebsgesellschaft kann das Vorliegen gleichgerichteter Interessen in Frage gestellt sein (vgl. BFH-Urteile vom 02.08.1972 - IV 87/65, BFHE 106, 325, BStBl II 1972, 796; vom 12.10.1988 - X R 5/86, BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152).
- 51** (2) Die Möglichkeit der Durchsetzung eines einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Besitz- und der Betriebsgesellschaft muss sich sowohl auf die laufenden Geschäfte als auch auf die die wesentlichen Betriebsgrundlagen betreffenden Nutzungsüberlassungsverträge erstrecken (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 29; vom 08.09.2011 - IV R 44/07, BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 25). Die Person beziehungsweise Personengruppe muss die laufenden Geschäfte aktiv beherrschen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 29). In Bezug auf das Nutzungsverhältnis hinsichtlich der wesentlichen Betriebsgrundlagen verlangt die Rechtsprechung, dass dieses nicht gegen den Willen der Person oder der Personengruppe aufgelöst werden kann, die die laufenden Geschäfte (aktiv) beherrscht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, Rz 23; vom 27.08.1992 - IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.2.b; vom 28.05.2020 - IV R 4/17, BFHE 269, 149, BStBl II 2020, 710, Rz 27; vom 08.09.2011 - IV R 44/07, BFHE 235, 231, BStBl II 2012, 136, Rz 25, m.w.N.).
- 52** (3) Die Herrschaft über eine Betriebs- beziehungsweise eine Besitz-KG muss nicht stets durch eine unmittelbare Beteiligung ausgeübt werden. Im Bereich der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung ist die Rechtsprechung (inzwischen) der Auffassung, dass die Herrschaft sowohl über das Besitz- als auch über das Betriebsunternehmen mittelbar über eine Kapitalgesellschaft ausgeübt und damit --unter der Voraussetzung der gleichzeitigen Beherrschung auch des anderen Unternehmens-- eine personelle Verflechtung begründet werden kann (BFH-Urteile vom 16.09.2021 - IV R 7/18, BFHE 274, 218, BStBl II 2022, 767, Rz 34 ff.; vom 20.05.2021 - IV R 31/19, BFHE 272, 367, BStBl II 2021, 768, Rz 28, m.w.N.).
- 53** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FG zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass die Besitzgesellschaft (I GbR) der Betriebsgesellschaft (W-KG) mit Vertrag vom09.1994 in Gestalt des vermieteten Betriebsgrundstücks eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen hat und somit eine sachliche Verflechtung gegeben ist. Entgegen der Auffassung der Kläger kommt es in diesem Zusammenhang nicht darauf an, ob allein der Anteil des A an dem Betriebsgrundstück Betriebsvermögen geworden ist, während die Anteile der Kläger an dem Betriebsgrundstück (möglicherweise) in deren Privatvermögen verblieben sind. Maßgeblich ist vielmehr allein, dass die Besitzgesellschaft das zivilrechtlich im Gesamthandseigentum ihrer Gesellschafter stehende Betriebsgrundstück an die Betriebsgesellschaft vermietet und ihr damit eine wesentliche Betriebsgrundlage überlassen hat.
- 54** c) Auch die Annahme des FG, eine personelle Verflechtung sei gegeben, weil eine aus A, B, C und D bestehende Personengruppe sowohl das Besitz- als auch das Betriebsunternehmen beherrscht habe, erweist sich im Ergebnis als zutreffend.
- 55** Nach Maßgabe der dargelegten Grundsätze bildeten A, B, C und D eine Personengruppe, die sowohl in der Besitzgesellschaft als auch --unmittelbar beziehungsweise mittelbar über ihre Beteiligung an der G-GmbH-- in der Betriebsgesellschaft über die Mehrheit der Stimmen verfügt hat. Die Personengruppe konnte in beiden Gesellschaften einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen. Der Umstand, dass A allein die Besitzgesellschaft und (möglicherweise) auch die Betriebsgesellschaft beherrschen konnte, ändert daran nichts.
- 56** d) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist auch die Annahme des FG, die von den Klägern dargelegten Meinungsverschiedenheiten mit A seien nicht geeignet, die auf der Personengruppentheorie beruhende Vermutung gleichgerichteter Interessen zu widerlegen.
- 57** aa) Die Beantwortung dieser Frage obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Diese ist gemäß § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich bindend, soweit sie verfahrensrechtlich einwandfrei zustande gekommen ist und nicht durch Denkfehler oder durch die Verletzung von Erfahrungssätzen beeinflusst ist (z.B. BFH-Urteil vom 01.02.2007 - VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898, unter II.1.b [Rz 16]).
- 58** bb) Danach ist die auf die Urteile des Landgerichts A-Stadt vom ... beziehungsweise vom ... sowie des Oberlandesgerichts B-Stadt vom ... gestützte Würdigung des FG, die Kläger und A hätten die Angelegenheiten der Besitzgesellschaft über viele Jahre hinweg einvernehmlich und mit unternehmerischem Erfolg geführt und die

Verhältnisse hätten sich erst seit dem Jahr 2014 in zunehmendem Maße verschlechtert, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie ist jedenfalls möglich und somit für den Senat bindend.

- 59** 4. Danach bestand zwar eine Betriebsaufspaltung zwischen der I GbR (Besitzgesellschaft) und der W-KG (Betriebsgesellschaft). Jedoch erweist sich die weitere Annahme des FG, der Gewinn der Kläger aus der Veräußerung der G-Anteile sei bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen, als rechtsfehlerhaft. Denn entgegen der Auffassung des FG war eine (etwaige) Bilanzierungskonkurrenz nicht nach qualitativen Kriterien zu lösen.
- 60** a) Die im September 1994 begründete Betriebsaufspaltung hatte zur Folge, dass (auch) die Anteile der Kläger an der G-GmbH als Betriebsvermögen der I GbR anzusehen waren. Sie waren notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Kläger bei der Besitzgesellschaft.
- 61** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des BFH gehören zum Betriebsvermögen einer gewerblich tätigen Personengesellschaft nicht nur die im Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsvermögen) der Mitunternehmer stehenden Wirtschaftsgüter. Vielmehr zählen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG hierzu auch Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, die jedoch dazu geeignet und bestimmt sind, dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen (Sonderbetriebsvermögen I) oder die zur Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft eingesetzt werden (Sonderbetriebsvermögen II, z.B. BFH-Urteile vom 20.04.2023 - IV R 20/20, BFHE 280, 229, BStBl II 2023, 857, Rz 42; vom 21.12.2021 - IV R 15/19, BFHE 275, 206, BStBl II 2022, 651, Rz 23, m.w.N.). Ein Wirtschaftsgut des Sonderbetriebsvermögens II kann auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft sein (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 25.11.2004 - IV R 7/03, BFHE 208, 207, BStBl II 2005, 354, unter 2.a, m.w.N.).
- 62** bb) Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft kann die Beteiligung des Gesellschafters an einer Personengesellschaft dadurch stärken, dass sie für das Unternehmen der Personengesellschaft wirtschaftlich vorteilhaft ist. Dementsprechend hat der BFH eine Kapitalbeteiligung dem Sonderbetriebsvermögen II zugeordnet, wenn zwischen dem Unternehmen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft eine enge wirtschaftliche Verflechtung besteht und der Mitunternehmer --gegebenenfalls zusammen mit anderen Mitunternehmern-- die Kapitalgesellschaft beherrscht. In besonderem Maße besteht eine derartige Verflechtung, wenn die Kapitalgesellschaft Betriebsgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit einer Mitunternehmerschaft ist. Die beide Unternehmen beherrschende Person oder Personengruppe verwirklicht ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durch die Geschäftstätigkeit der Betriebs-Kapitalgesellschaft. Deshalb sieht der BFH die von den Mitunternehmern gehaltenen Anteile an einer Betriebs-GmbH als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Besitz-Personengesellschaft an (z.B. BFH-Urteil vom 25.11.2004 - IV R 7/03, BFHE 208, 207, BStBl II 2005, 354, unter 2.b, m.w.N.).
- 63** cc) Auch solche Anteile an einer Kapitalgesellschaft, die eine mittelbare Beherrschung der Betriebsgesellschaft ermöglichen, können Sonderbetriebsvermögen II des Besitzunternehmers darstellen (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.1981 - IV R 103/78, BFHE 134, 126, BStBl II 1982, 60, unter 2. [Rz 14]; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 15 Rz 103; Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 15 Rz 874; Kaligin, Die Betriebsaufspaltung, 12. Aufl., Rz 572). Allerdings gehören die GmbH-Anteile nur dann zum Sonderbetriebsvermögen II, wenn sie der Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Betriebsgesellschaft dienen. Eine Beteiligung, die keinen beherrschenden Einfluss auf eine als Kommanditistin an der Betriebspersonengesellschaft beteiligte GmbH vermittelt, erfüllt diese Voraussetzungen nicht (vgl. BFH-Urteil vom 23.07.1981 - IV R 103/78, BFHE 134, 126, BStBl II 1982, 60, unter 2. und Leitsatz).
- 64** dd) Danach waren die zunächst im Privatvermögen gehaltenen Anteile der Kläger an der G-GmbH mit der Begründung der Betriebsaufspaltung im September 1994 notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Kläger bei der I GbR (Besitzgesellschaft) geworden, denn sie dienten der Durchsetzung des einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillens in der Betriebsgesellschaft.
- 65** ee) Ohne Erfolg berufen sich die Kläger in diesem Zusammenhang auf das BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583.
- 66** Dieses sieht unter anderem vor, dass die durch das BFH-Urteil vom 23.04.1996 - VIII R 13/95 (BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325) geänderte Rechtsprechung, nach der bei einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung die Qualifikation des Vermögens als Gesellschaftsvermögen der Besitzgesellschaft und der Einkünfte aus der Verpachtung dieses Vermögens als gewerbliche Einkünfte der Gesellschafter der Besitzgesellschaft Vorrang vor der Qualifikation des Vermögens als Sonderbetriebsvermögen und der Einkünfte aus der Verpachtung als

Sonderbetriebseinkünfte der Gesellschafter bei der Betriebsgesellschaft hat (vgl. auch BFH-Urteil vom 24.11.1998 - VIII R 61/97, BFHE 187, 297, BStBl II 1999, 483), grundsätzlich erstmals für Wirtschaftsjahre angewendet wird, die nach dem 31.12.1998 beginnen. Das BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 betrifft jedoch --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht die Fälle der mittelbaren mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung und die Behandlung der Anteile an der Beteiligungs-GmbH als Sonderbetriebsvermögen II der Gesellschafter in der Besitzgesellschaft. Für die mittelbare mitunternehmerische Betriebsaufspaltung hatte der BFH bereits vor der Rechtsprechungsänderung im April 1996 den Vorrang der Grundsätze der Betriebsaufspaltung angenommen. In den Fällen der mittelbaren mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung --so der BFH-- stelle sich wegen der Zwischenschaltung der Beteiligungs-GmbH nicht die Frage, ob die Rechtsfolgen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG a.F. die der Betriebsaufspaltung verdrängen (vgl. BFH-Urteile vom 27.08.1992 - IV R 13/91, BFHE 169, 231, BStBl II 1993, 134, unter II.1.b [Rz 25]; vom 26.08.1993 - IV R 48/91, BFH/NV 1994, 265, unter 2.b [Rz 14]). Eine Übergangsregelung war für diese Fälle mithin nicht erforderlich.

- 67** Dementsprechend enthält das BMF-Schreiben vom 28.04.1998, BStBl I 1998, 583 --wie auch das FA meint-- weder Aussagen zum Vorrang der Betriebsaufspaltung in den Fällen einer mittelbaren mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung noch zur Frage der Einordnung der Anteile der Kläger an der G-GmbH als notwendiges Sonderbetriebsvermögen II der Kläger bei der I GbR (Besitzgesellschaft).
- 68** b) Mit der Begründung der atypisch stillen Gesellschaft im Jahr 1997 wären die G-Anteile zwar auch Sonderbetriebsvermögen II der Kläger bei der atypisch stillen Gesellschaft geworden, vorausgesetzt, die G-GmbH, in der nach den Feststellungen des FG auch die Auslandsbeteiligungen und Lizenzen des Familienunternehmens gebündelt waren, wäre nicht noch einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgegangen (vgl. BFH-Urteil vom 15.10.1998 - IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286). Die Erfassung des streitigen Veräußerungsgewinns der Kläger bei der atypisch stillen Gesellschaft kommt gleichwohl nicht in Betracht.
- 69** aa) Wäre die G-GmbH keiner anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgegangen, so wären die Anteile der Kläger an der G-GmbH zwar auch ihrem Sonderbetriebsvermögen II bei der atypisch stillen Gesellschaft zuzuordnen. Allerdings wäre die in diesem Fall hinsichtlich der Anteile der Kläger an der G-GmbH im Jahr 1997 eingetretene Bilanzierungskonkurrenz --anders als vom FG angenommen-- nicht nach qualitativen Kriterien zugunsten der atypisch stillen Gesellschaft zu lösen. Die vom FG hervorgehobene besondere Bedeutung des GmbH-Anteils des Gesellschafters einer GmbH & atypisch Still für seine Stellung in der Mitunternehmerschaft kann aus Sicht des Senats keine Bilanzierung der Anteile bei der atypisch stillen Gesellschaft rechtfertigen. Selbst wenn tatsächlich --wie vom FG angenommen-- qualitative Kriterien für eine Zuordnung der Anteile zum Sonderbetriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft sprächen, käme es hierauf nicht an.
- 70** (1) Nach der Rechtsprechung des BFH sind für die Zuordnungsentscheidung bei Bilanzierungskonkurrenzen zwischen Sonderbetriebsvermögen zwar zeitliche und qualitative Kriterien heranzuziehen. An erster Stelle steht dabei allerdings die zeitliche Abfolge. Ist ein Wirtschaftsgut vor der Entstehung der Bilanzierungskonkurrenz zu Recht einem Sonderbetriebsvermögen (vorliegend: dem Sonderbetriebsvermögen II der Kläger bei der Besitzgesellschaft) zugeordnet worden, kann die spätere Entstehung der Konkurrenz eine Änderung der Zuordnung zu einem anderen Sonderbetriebsvermögen (vorliegend: dem Sonderbetriebsvermögen II der Kläger bei der atypisch stillen Gesellschaft) nicht begründen. Die Änderung der Zuordnung setzt insoweit eine Entnahme oder Veräußerung des Wirtschaftsguts aus dem bisherigen Sonderbetriebsvermögen voraus. Sind die Voraussetzungen für die Behandlung als Sonderbetriebsvermögen hingegen gleichzeitig entstanden, folgt die Zuordnung qualitativen Kriterien. Danach geht etwa Sonderbetriebsvermögen I bei einer Mitunternehmerschaft dem Sonderbetriebsvermögen II bei einer anderen Mitunternehmerschaft vor (vgl. BFH-Urteil vom 10.05.2012 - IV R 34/09, BFHE 239, 485, BStBl II 2013, 471, Rz 31, m.w.N.).
- 71** (2) Danach wäre eine mit der Gründung der atypisch stillen Gesellschaft im Jahr 1997 entstandene Bilanzierungskonkurrenz dahin aufzulösen, dass die Anteile der Kläger an der G-GmbH infolge der bereits im Jahr 1994 begründeten Betriebsaufspaltung weiterhin dem Sonderbetriebsvermögen II der Kläger bei der I GbR beziehungsweise der I-KG zuzuordnen wären. Eine Änderung der Zuordnung infolge einer Entnahme der G-Anteile aus dem Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft käme nicht in Betracht. Die Kläger haben nach den Feststellungen des FG die G-Anteile erstmals bei der stillen Gesellschaft steuerlich erfasst. Sie haben sie somit nicht aus dem Betriebsvermögen der Besitzgesellschaft entnommen.
- 72** (3) Der Senat kann keine hinreichenden Gründe dafür erkennen, dass die Zuordnung der G-Anteile anderen als

zeitlichen Kriterien folgen sollte. Dies gilt insbesondere auch in Anbetracht des Umstands, dass es sich vorliegend um eine Bilanzierungskonkurrenz zwischen Sonderbetriebsvermögen der gleichen Stufe handeln würde. Das Abstellen auf qualitative Zuordnungskriterien käme nicht nur einer fingierten Entnahme des Wirtschaftsguts gleich, sondern bedeutete auch, dass innerhalb der gleichen Kategorie des Sonderbetriebsvermögens weitergehend zu differenzieren wäre. Eine solche Differenzierung wäre regelmäßig nicht nur schwierig zu begründen, sondern führte zu erheblichen Rechtsunsicherheiten, so dass der vorrangigen zeitlichen Zuordnung auch aus Gründen der Rechtssicherheit der Vorzug zu geben ist (so auch V. Wendt, Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1486).

- 73** bb) Wäre die G-GmbH hingegen einer anderen Geschäftstätigkeit von nicht ganz untergeordneter Bedeutung nachgegangen, so hätte dies zur Folge, dass die Anteile der Kläger an der G-GmbH nicht deren Sonderbetriebsvermögen II bei der atypisch stillen Gesellschaft zuzuordnen gewesen wären. Eine Erfassung des streitigen Veräußerungsgewinns der Kläger bei der atypisch stillen Gesellschaft käme in diesem Fall erst recht nicht in Betracht.
- 74** 5. Die Sache ist spruchreif. Der Klage war im Hauptantrag stattzugeben, da der Gewinn aus der Veräußerung der G-Anteile der Kläger nicht bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassen war. Dementsprechend ist der im Gewinnfeststellungsbescheid 2014 vom 23.07.2018 festgestellte Veräußerungsgewinn um den auf die Kläger entfallenden Gewinn aus dem Verkauf ihrer G-Anteile zu mindern. Über den Hilfsantrag der Kläger war mithin nicht mehr zu entscheiden.
- 75** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de