

Urteil vom 30. August 2012, IV R 44/10

Klagebefugnis und Beiladung der insolventen Personengesellschaft und des Insolvenzverwalters im Gewinnfeststellungsverfahren, Gesamtplan und Call-Option

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, FGO § 60 Abs 3, EStG § 16 Abs 1 Nr 2, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, EStG § 34 Abs 1

vorgehend FG Köln, 17. März 2009, Az: 4 K 2555/06

Leitsätze

1. NV: Eine zweigliedrige Personengesellschaft, über deren Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, ist im finanzgerichtlichen Verfahren über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften nicht mehr gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt oder gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig beizuladen, wenn ein Gesellschafter wegen Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen aus der Personengesellschaft ausscheidet und die Personengesellschaft daher ohne Liquidation vollbeendet ist .
2. NV: Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist nicht tarifbegünstigt, wenn im wirtschaftlichen Zusammenhang damit 17 Monate vor der Veräußerung von der Gesellschaft genutzte Grundstücke ohne Aufdeckung der in ihnen ruhenden stillen Reserven vom Sonderbetriebsvermögen auf eine Schwestergesellschaft übertragen worden sind .
3. NV: Dem wirtschaftlichen Zusammenhang steht nicht entgegen, dass die Anteilsveräußerung auf der Ausübung einer Call-Option durch den Erwerber beruht, wenn der Veräußerer dem Erwerber die Call-Option eingeräumt hat und er einen Ursachenbeitrag zur Ausübung der Call-Option durch den Erwerber gesetzt hat .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) und die H-GmbH waren in den Jahren 1997 und 1998 (Streitjahre) als Kommanditisten an der X-KG (KG) beteiligt. Deren persönlich haftende Gesellschafterin ist die W-GmbH. Gesellschafter der W-GmbH waren in den Streitjahren der Kläger und die H-GmbH.
- 2 Nach dem Gesellschaftsvertrag der KG war die W-GmbH allein geschäftsführungs- und vertretungsbefugt. Hinsichtlich des Kommanditanteils des Klägers sah der Gesellschaftsvertrag ein Übernahmerecht für die H-GmbH (Call-Option) vor. Danach war die H-GmbH in dem Fall, dass der Kläger --gleichgültig aus welchem Grund-- aus der Geschäftsführung der W-GmbH ausschiede, berechtigt, den Kapitalanteil des Klägers sowie seinen Geschäftsanteil an der W-GmbH im Ganzen zum Ende eines jeden Geschäftsjahres zu übernehmen. Die Call-Option war durch schriftliche Erklärung gegenüber dem Kläger unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten auszuüben.
- 3 Zwischen dem Kläger und der KG bestand ein Dienstvertrag, wonach dem Kläger als Geschäftsführer gemeinsam mit anderen Geschäftsführern die Leitung der W-GmbH und daneben auch die der KG oblag. Aufgrund gesundheitlicher Probleme legte der Kläger durch Vereinbarung vom 7. Juli 1997 sein Amt als Geschäftsführer der KG nieder, woraufhin der zwischen ihm und der KG bestehende Dienstvertrag einvernehmlich mit Wirkung zum 31. Dezember 1997 aufgehoben wurde.
- 4 Die H-GmbH machte daraufhin mit Schreiben an den Kläger vom 11. September 1997 von ihrer Call-Option Gebrauch und forderte von dem Kapitalanteil des Klägers an der KG sowie von seinem Geschäftsanteil an der W-GmbH jeweils 80 % an. Aufgrund notariellen Kauf- und Übertragungsvertrags vom 26. Februar 1998 erfolgten mit Wirkung zum 31. Dezember 1997 die entsprechenden Anteilsübertragungen auf die H-GmbH.
- 5 Mit Schreiben vom 28. September 1998 forderte die H-GmbH den restlichen Kommanditanteil des Klägers an der KG sowie dessen verbliebenen Geschäftsanteil an der W-GmbH an. Beide Übertragungen wurden durch notariellen

Vertrag vom 29. Dezember 1998 mit Wirkung zum 31. Dezember 1998 vollzogen.

- 6** 1997 unterhielt die KG mindestens 24 Einzelhandelsgeschäfte in verschiedenen Städten. An drei Standorten hatte die KG Räumlichkeiten von der Z-GbR (GbR) gemietet. An der GbR war der Kläger seit 1989 mit nahezu 100 % beteiligt. Mit Vertrag vom 4. September 1997 gründeten die Gesellschafter der GbR die W-KG. Das Vermögen der GbR wurde am gleichen Tag mit Wirkung zum 1. August 1997 zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der W-KG übertragen, die sämtliche Vertragsverhältnisse der GbR fortführte.
- 7** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte das von der GbR an die KG vermietete Grundvermögen seit 1989 als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des Klägers in der KG beurteilt, soweit es diesem anteilig zuzurechnen war. Das FA hatte deshalb die Gewinnanteile des Klägers hieraus im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der KG als Sonderbetriebseinnahmen gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) erfasst. Nach der Übertragung der Grundstücke der GbR auf die W-KG im Jahr 1997 sah das FA das Grundvermögen der W-KG nicht mehr als Sonderbetriebsvermögen des Klägers in der KG an, sondern ging von einer miet- bzw. pachtweisen Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) aus. Die Gewinnanteile des Klägers an der W-KG erfasste es im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der W-KG.
- 8** In den nach einer Außenprüfung ergangenen Änderungsbescheiden zur Gewinnfeststellung der KG für die Streitjahre vom 10. April 2003 qualifizierte das FA jeweils den Gewinn des Klägers aus der Anteilsveräußerung an die H-GmbH als laufenden Gewinn und versagte die Tarifvergünstigung gemäß §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG.
- 9** Dagegen legte der Kläger Einspruch ein, mit dem er sich allein gegen die Behandlung seiner Gewinne aus den Anteilsveräußerungen als laufende Gewinne wandte. Während des Einspruchsverfahrens ergingen bezogen auf die Streitjahre zuletzt am 17. Mai 2006 im Wege der Einzelbekanntgabe an den Kläger Änderungsbescheide zur Gewinnfeststellung. Darin sowie in der Einspruchsentscheidung vom 18. Mai 2006 hielt das FA an seiner Rechtsauffassung fest.
- 10** Während des Klageverfahrens wurde über das Vermögen der KG und später auch das der W-GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Durch Beschluss des Finanzgerichts (FG) vom 28. Januar 2009 wurde der Insolvenzverwalter der KG zum Verfahren beigegeben.
- 11** In seinem Urteil vom 18. März 2009 schloss sich das FG der Rechtsauffassung des FA an. Es liege keine dem Zweck der §§ 16, 34 EStG entsprechende zusammengeballte Realisierung aller stillen Reserven in dem veräußerten Mitunternehmeranteil vor, da in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Anteilsveräußerungen die Buchwerteinbringung der Grundstücke der GbR in die W-KG erfolgt sei. Die der GbR gehörenden Grundstücke seien, soweit diese im Eigentum des Klägers gestanden hätten und an die KG vermietet gewesen seien, wesentliche Betriebsgrundlage der KG und Sonderbetriebsvermögen des Klägers gewesen. Spätestens zu Beginn des Jahres 1997 habe der Kläger eine einheitliche Planung verfolgt, die Grundstücke der GbR im Familienbesitz zu erhalten und die Gesellschaftsanteile an der KG zu veräußern. Die Anforderung von 80 % des Kommanditanteils des Klägers durch die H-GmbH sei nur eine Woche nach der Einbringung der Grundstücke in die W-KG erfolgt; dies könne nur auf einer Absprache mit dem Kläger beruhen haben, die bereits bei Abschluss des Aufhebungsvertrags zwischen dem Kläger und der KG hinsichtlich seiner Geschäftsführertätigkeit bestanden haben müsse. Der Kläger habe der H-GmbH erst durch Aufgabe seiner Geschäftsführertätigkeit die Möglichkeit eröffnet, von der Call-Option überhaupt Gebrauch zu machen. Auch wenn bei Anforderung von 80 % der Anteile am 11. September 1997 die Ausübung der Call-Option hinsichtlich der verbliebenen 20 % des Klägers im Jahr 1998 noch nicht festgestanden habe, müsse jedenfalls der Kaufpreis hierfür schon im Vorfeld vereinbart worden sein, denn die Deckelung des Kaufpreises für diesen Anteil auf 120 % der Summe, die die H-GmbH dem Kläger für die zum 31. Dezember 1997 übertragenen Anteile bezahlt habe, sei angesichts der wirtschaftlichen Entwicklung der KG für den Kläger nachteilig gewesen.
- 12** Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit welcher er die Verletzung formellen und materiellen Rechts rügt. Das FG habe gegen das Gebot der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), die Verpflichtung zur Erforschung des Sachverhalts (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) sowie gegen die Regeln über die Verteilung der Feststellungslast verstoßen. Weiterhin sei ihm --dem Kläger-- rechtliches Gehör versagt worden (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--, §§ 96 Abs. 2, 119 Nr. 3 FGO). Materiell habe das FG zu Unrecht die Gesamtplanrechtsprechung auf den Streitfall angewandt. Bei den Grundstücken der GbR habe es sich nicht um wesentliche Betriebsgrundlagen der KG gehandelt, die anteilig als Sonderbetriebsvermögen des

Klägers anzusehen seien. Vielmehr habe die KG von der GbR nur Teilflächen für lediglich drei ihrer Standorte angemietet und auch auf Seiten der GbR habe die Vermietung der Objekte an die KG keinen besonders großen Umfang gehabt. Bei der GbR handele es sich um einen Gewerbebetrieb sui generis. Die Anteilsveräußerungen gingen auf die Ausübung der Call-Option durch die H-GmbH zurück, worauf der Kläger keinen Einfluss gehabt habe. Für die Annahme eines Gesamtplans und die Verklammerung verschiedener Teilakte zu einem einheitlichen Veräußerungsplan sei aber Voraussetzung, dass der Steuerpflichtige im Wege einer eigenständigen Willensbildung alle Teilakte eines mehraktigen Geschehensablaufs planmäßig steuere. Die Besteuerung könne nicht von der Willensbildung einer dritten Person abhängen. Auch der zeitliche Zusammenhang sei zu verneinen, wenn --wie im Streitfall-- zwischen der Buchwerteinbringung und der Veräußerung der Anteile mehr als fünf Monate lägen.

- 13** Der Kläger beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für 1997 und 1998 vom 17. Mai 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Mai 2006 dahin zu ändern, dass im Gewinnfeststellungsbescheid für 1997 der Gewinn des Klägers aus der Teilanteilsveräußerung in Höhe von 3.675.156 DM und im Gewinnfeststellungsbescheid für 1998 der Gewinn des Klägers aus der Anteilsveräußerung in Höhe von 2.308.944 DM als nach Maßgabe der §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn festgestellt wird.
- 14** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Der Kläger habe in der mündlichen Verhandlung keine Beweisanträge gestellt und die mangelnde Sachaufklärung nicht gerügt. Die Grundstücke der GbR seien Sonderbetriebsvermögen des Klägers im Rahmen der KG. Das FG habe im Rahmen der allein ihm obliegenden Tatsachen- und Beweiswürdigung das Vorliegen eines Gesamtplans beim Kläger bejaht, der auch die Ausübung der Call-Option durch die H-GmbH umfasst habe. Im Revisionsverfahren könne nur noch überprüft werden, ob die Tatsachen- und Beweiswürdigung des FG den Denkgesetzen entspreche. Für den zeitlichen Zusammenhang reichten nach der Rechtsprechung Zeiträume von mehr als ein oder zwei Jahren aus.
- 16** Mit Senatsbeschluss vom 27. Juni 2012 hat der Senat den Versuch unternommen, die KG zum Revisionsverfahren beizuladen. Der Beschluss konnte der KG nicht zugestellt werden.

Entscheidungsgründe

- 17** II. Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 18** 1. Der Senat ist nicht aufgrund der fehlgeschlagenen Zustellung seines Beiladungsbeschlusses vom 27. Juni 2012 an die KG daran gehindert, in der Sache zu entscheiden.
- 19** a) Nach § 60 Abs. 3 FGO sind alle Beteiligten notwendig beizuladen, die i.S. des § 48 FGO klagebefugt sind. Aus § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO folgt, dass die KG gesetzliche Prozessstandschafterin der Gesellschafter und damit immer klagebefugt ist, weshalb sie grundsätzlich beizuladen ist (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 21. Mai 1992 IV R 47/90, BFHE 168, 217, BStBl II 1992, 865). Zwar verliert der Insolvenzschuldner durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über sein Vermögen seine materiellen Befugnisse (§ 80 Abs. 1 der Insolvenzordnung) womit grundsätzlich die Prozessführungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter übergeht. Dies gilt aber nicht, soweit sich der Prozess gegen einen Feststellungsbescheid richtet, der ausschließlich den Gesellschafter und nicht die Personengesellschaft selbst betrifft, denn insoweit kann das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen nicht berührt werden. Die Rechtsposition des organschaftlichen Geschäftsführers bleibt insoweit trotz der Insolvenz der Gesellschaft formell unangetastet. Die Personengesellschaft wird für das Feststellungsverfahren als insolvenzfreie Angelegenheit weiterhin durch die zur Vertretung berufenen Geschäftsführer vertreten. Der Insolvenzverwalter ist insoweit nicht zum Verfahren beizuladen, eine --wie im Streitfall-- dennoch erfolgte Beiladung bleibt allerdings wirksam, solange sie nicht aufgehoben wird (vgl. Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 60 Rz 154).
- 20** b) Wird --wie im Streitfall-- bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft ohne einen von den Vorgaben des § 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 des Handelsgesetzbuchs (HGB) abweichenden Gesellschaftsvertrag das Insolvenzverfahren sowohl über das Vermögen der KG als auch das ihrer geschäftsführenden GmbH eröffnet, so scheidet die geschäftsführende und allein vollhaftende GmbH aus der Personengesellschaft aus (§ 131 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 HGB, vgl. etwa Urteil des Oberlandesgerichts Hamm vom 30. März 2007 30 U 13/06, Zeitschrift für Wirtschaftsrecht und

Insolvenzpraxis 2007, 1233). Durch das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters wird die Personengesellschaft ohne Liquidation vollbeendet (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18. September 1980 V R 175/74, BFHE 132, 348, BStBl II 1981, 293; vom 9. Februar 2011 IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120; BFH-Beschluss vom 5. Januar 2010 IV R 43/07, BFH/NV 2010, 1104). Eine vollbeendete Personengesellschaft kann nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte sein, denn sie ist dann nicht mehr i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO als Prozessstandschafterin für die Gesellschafter prozessführungsbefugt. Deshalb kann sie auch nicht mehr notwendig beigeladen werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 42/09, BFH/NV 2012, 236, m.w.N.).

- 21** c) Die Vollbeendigung der KG im Streitfall hat zur Folge, dass grundsätzlich alle gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugten ehemaligen Gesellschafter, die nicht selbst Klage erhoben haben, beizuladen sind, soweit sie vom Ausgang des Rechtsstreits i.S. des § 40 Abs. 2 FGO selbst betroffen sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; vom 25. Juni 1992 IV R 87/90, BFH/NV 1993, 457). Eine notwendige Beiladung der nicht klagenden ehemaligen Gesellschafter (Feststellungsbeteiligten) ist allerdings --wie in der Person der H-GmbH oder der insolvenzbedingt ausgeschiedenen W-GmbH-- nicht geboten, wenn sie steuerrechtlich unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sein können (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544, und in BFH/NV 2011, 1120).
- 22** 2. Das FG-Urteil ist auch nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.
- 23** a) Soweit der Kläger eine Verletzung des Grundsatzes der Unmittelbarkeit der Beweisaufnahme (§ 81 Abs. 1 Satz 1 FGO) bzw. der dem FG obliegenden Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) rügt und zur Begründung darauf abhebt, dass das FG seine Überzeugung von einem wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den Anteilsveräußerungen und Grundstücksübertragungen alleine auf das Schreiben vom 11. September 1997 und den Vertrag vom 26. Februar 1998 gestützt habe, ohne den Kläger oder die von ihm angebotenen Zeugen zu vernehmen, dringt er schon deshalb nicht durch, weil er damit im Ergebnis die Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG als fehlerhaft rügt. Die Grundsätze der Tatsachen- und Beweiswürdigung gehören revisionsrechtlich aber dem materiellen Recht an und sind daher der Prüfung des BFH im Rahmen von Verfahrensrügen entzogen (BFH-Beschlüsse vom 17. Januar 1995 V B 51/94, BFH/NV 1995, 892, und vom 26. Februar 2008 XI B 169/07, BFH/NV 2008, 830). Dasselbe gilt für die Regeln über die Verteilung der Feststellungslast (BFH-Beschluss vom 28. Juli 1994 IV S 2/93, BFH/NV 1995, 118).
- 24** b) Eine Verletzung des Anspruchs auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 GG, § 96 Abs. 2 FGO) liegt ebenfalls nicht vor. Das Recht der Beteiligten auf Gewährung rechtlichen Gehörs verpflichtet das Gericht, die Ausführungen der Beteiligten zur Kenntnis zu nehmen und in Erwägung zu ziehen. Das FG ist jedoch weder verpflichtet, einen Beteiligten im Voraus darauf hinzuweisen, dass es den Sachverhalt anders beurteilt, noch muss es seine vorläufige Beweiswürdigung oder das Ergebnis einer Gesamtwürdigung zahlreicher Einzelumstände offenlegen (BFH-Beschluss vom 10. Oktober 2007 IV B 130, 131/06, BFH/NV 2008, 233, m.w.N.). Aus § 96 Abs. 2 FGO folgt auch nicht die Verpflichtung des FG, sich mit jedem Vorbringen der Beteiligten ausdrücklich in den Entscheidungsgründen zu befassen (BFH-Beschluss vom 15. Juni 1994 II B 172/93, BFH/NV 1995, 131).
- 25** 3. a) Da der Kläger mit der Klage ausschließlich die Qualifikation des Gewinns aus der Veräußerung des Teils des Mitunternehmeranteils bzw. des Mitunternehmeranteils als tarifbegünstigter Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG anstelle laufenden Gewinns (zur Selbständigkeit dieser Feststellung: BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 15/08, BFHE 233, 290, BStBl II 2011, 764, m.w.N.) begehrt hat, ist allein die Qualifikation des Gewinns Gegenstand der Klage geworden. Der Senat hat deshalb im vorliegenden Verfahren nicht darüber zu entscheiden, ob der Gewinn aus der Veräußerung im richtigen Veranlagungszeitraum erfasst worden ist. Die Zuordnung des Gewinns zu dem jeweiligen Veranlagungszeitraum ist vielmehr bestandskräftig festgestellt worden.
- 26** b) Das FG durfte in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgehen, dass weder für den Gewinn des Klägers aus der Veräußerung eines Teils seines (ursprünglichen) KG-Anteils noch für den Gewinn aus der (Voll-)Anteilsveräußerung die Tarifbegünstigung nach Maßgabe der §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG zu gewähren war. Zwar lagen bezogen auf die beiden Übertragungsvorgänge ausgehend von dem Wortlaut der Regelungen jeweils die Tatbestandsvoraussetzungen der Tarifvergünstigung vor, weil zu diesen Stichtagen kein Sonderbetriebsvermögen des Klägers in der KG vorhanden war (II.3.b aa bis cc). Allerdings gebieten es Sinn und Zweck der §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG, die streitgegenständlichen Übertragungsvorgänge nicht isoliert zu betrachten (II.3.b dd).
- 27** aa) Erzielt der Steuerpflichtige aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils einen Gewinn, so ist der Gewinn

gemäß §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Im Streitjahr 1997 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). Insoweit kommt es auf den Zeitpunkt der Veräußerung und damit grundsätzlich darauf an, wann die rechtliche oder wirtschaftliche Inhaberschaft an dem Mitunternehmeranteil übergeht (vgl. BFH-Urteile vom 29. April 1993 IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666; vom 30. August 2007 IV R 22/06, BFH/NV 2008, 109).

- 28** bb) Der Zweck der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG besteht darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Die Tarifvergünstigung setzt demnach voraus, dass alle stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden; denn eine Zusammenballung liegt nicht vor, wenn dem Veräußerer oder Aufgebenden noch stille Reserven verbleiben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, m.w.N.).
- 29** Nach ständiger Rechtsprechung des BFH umfasst 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). Die Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils oder eines Teils von diesem nach §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG setzt daher voraus, dass auch das Sonderbetriebsvermögen des veräußernden Mitunternehmers (anteilig) mitveräußert wird, soweit es wesentliche Betriebsgrundlagen enthält (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 12. April 2000 XI R 35/99, BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26; in BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; in BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863).
- 30** cc) Betrachtet man danach jeweils isoliert die auf den 31. Dezember 1997 bzw. 1998 vollzogenen Übertragungsvorgänge, so lagen im Streitfall ausgehend von dem Wortlaut die Tatbestandsvoraussetzungen der §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG in beiden Fällen vor, weil bezogen auf die vorgenannten Stichtage jeweils kein Sonderbetriebsvermögen des Klägers in der KG vorhanden war.
- 31** Zwar zählte --wie nachstehend (II.3.b dd) noch näher ausgeführt-- das von der GbR an die KG zur Nutzung überlassene Grundvermögen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der KG; auch war insoweit von notwendigem Sonderbetriebsvermögen I des Klägers bei der KG auszugehen. Nach den das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG hat jedoch die GbR ihre Grundstücke mit Wirkung zum 1. August 1997 zu Buchwerten an die W-KG übertragen. Damit konnte hinsichtlich des an die KG vermieteten Grundvermögens bereits zum Zeitpunkt der ersten streitbefangenen Übertragung (31. Dezember 1997) kein Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG mehr vorliegen. Aber auch hinsichtlich des Mitunternehmeranteils des Klägers an der W-KG kommt die Annahme von Sonderbetriebsvermögen nicht in Betracht; der erkennende Senat ist stets davon ausgegangen, dass ein Mitunternehmeranteil kein eigenständiges Wirtschaftsgut darstellt und deshalb kein Sonderbetriebsvermögen bei einer anderen Gesellschaft sein kann (z.B. BFH-Urteil vom 30. Oktober 2002 IV R 33/01, BFHE 201, 36, BStBl II 2003, 272).
- 32** Demnach steht im Streitfall einer Anwendung der Tarifbegünstigung nicht entgegen, dass der Kläger --bei isolierter Betrachtung der Übertragungsvorgänge-- weder anlässlich der Übertragung eines Teils seines Mitunternehmeranteils noch später seines gesamten Mitunternehmeranteils in seinem Sonderbetriebsvermögen ruhende stille Reserven aufgedeckt hat.
- 33** dd) Anders als der Kläger meint, steht allerdings im Streitfall eine an Sinn und Zweck der §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, 34 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. § 34 Abs. 1 EStG orientierte Auslegung einer auf die Anteilsübertragungszeitpunkte bezogenen isolierten Betrachtung entgegen.
- 34** (1) Bereits in seinem Urteil vom 6. September 2000 IV R 18/99 (BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229) hat der Senat

ausgeführt, dass der Zweck der Tarifbegünstigung nach §§ 16, 34 EStG, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen, es gebietet, die Tarifvergünstigung dann nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichem Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wesentliche Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft ausgeschieden sind. Denn dann sind durch die Veräußerung nicht alle in den Mitunternehmeranteilen ruhenden stillen Reserven aufgedeckt worden (vgl. auch BFH-Urteile in BFHE 192, 419, BStBl II 2001, 26; in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173; vom 6. Dezember 2000 VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194; in BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863). Deshalb ist für die Frage der Tarifbegünstigung eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ähnlich wie bei der Betriebsaufgabe eine zeitraumbezogene Betrachtung anzustellen, wenn ein "Veräußerungsplan" mehrere Teilakte umfasst (BFH-Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229).

- 35** (2) So liegt nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) auch der Streitfall. Der Schluss des FG, der Kläger habe in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der zweistufigen Veräußerung seines KG-Anteils an die H-GmbH aufgrund einheitlicher Planung sein Sonderbetriebsvermögen, soweit es wesentliche Betriebsgrundlagen der KG enthielt, zu Buchwerten auf die W-KG übertragen, verletzt weder Denkgesetze noch Erfahrungssätze. Die Feststellung, ob ein "Gesamtplan" vorlag oder nicht, ist Sache der Tatsachen- und Beweiswürdigung durch das FG. Das Revisionsgericht kann die Feststellungen der Tatsacheninstanz nur daraufhin überprüfen, ob sie gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze verstoßen. Die Schlussfolgerungen des FG haben deshalb schon dann Bestand, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich sind (vgl. BFH-Urteil vom 14. September 1994 IX R 71/93, BFHE 175, 416, BStBl II 1995, 116).
- 36** (3) Bei den von der KG angemieteten Teilflächen in den Objekten der GbR handelte es sich um wesentliche Betriebsgrundlagen der KG. Insoweit ist im Rahmen von § 16 EStG zur Beantwortung der Frage, ob eine wesentliche Betriebsgrundlage vorliegt, auf die sog. funktional-quantitative Betrachtungsweise abzustellen. Ein Betriebsgrundstück ist nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb keine oder nur geringe Bedeutung hat. Abgesehen davon, dass das FG insoweit --das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend-- festgestellt hat, dass in den übertragenen Grundstücken erhebliche stille Reserven ruhten, ist eine wirtschaftliche Bedeutung eines Grundstücks bereits dann anzunehmen, wenn der Betrieb auf das Betriebsgrundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Dabei ist unerheblich, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt, ob ein vergleichbares Grundstück gemietet oder gekauft oder ob die betriebliche Tätigkeit auch auf einem anderen Grundstück weitergeführt werden könnte (BFH-Urteile vom 14. Juli 1993 X R 74-75/90, BFHE 172, 200, BStBl II 1994, 15; in BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176). Danach waren die von der KG angemieteten Teilflächen in den drei Objekten der GbR, in denen sich Filialen des von der KG betriebenen Einzelhandelsunternehmens befanden, sowohl wegen der in ihnen ruhenden stillen Reserven als auch aufgrund ihrer betrieblichen Funktion wesentliche Betriebsgrundlagen der KG.
- 37** (4) Der Anteil des Klägers an den von der GbR an die KG zur Nutzung überlassenen Teilflächen gehörte vor der Übertragung auf die W-KG auch gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen des Klägers bei der KG. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen liegt u.a. dann vor, wenn Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft von einem oder mehreren ihrer Gesellschafter zur Nutzung überlassen sind (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) und von dieser für eigengewerbliche Tätigkeit genutzt werden. Das gilt auch, wenn das überlassene Wirtschaftsgut im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden GbR steht, deren Gesellschafter sämtlich oder zum Teil auch Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft sind, denn nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 der Abgabenordnung sind Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist (BFH-Urteile vom 16. Juni 1994 IV R 48/93, BFHE 175, 109, BStBl II 1996, 82; in BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176; vom 26. April 2012 IV R 44/09, BFHE 237, 453, Deutsches Steuerrecht 2012, 1497). Bei der GbR handelte es sich um eine rein vermögensverwaltende Personengesellschaft, da sich ihre Tätigkeit auf die Vermietung ihrer Objekte beschränkte.
- 38** (5) Die im Streitfall maßgeblichen Teilakte sind einerseits die Übertragung der Grundstücke von der GbR auf die W-KG am 4. September 1997 mit Wirkung zum 1. August 1997 und andererseits die Teilanteilsveräußerung am 26. Februar 1998 mit Wirkung zum 31. Dezember 1997 sowie die Anteilsveräußerung am 29. Dezember 1998 mit Wirkung zum 31. Dezember 1998. Der zeitliche Zusammenhang dieser Teilakte ergibt sich bereits daraus, dass zwischen der Buchwertübertragung der Grundstücke zum 1. August 1997 und dem Abschluss der Anteilsübertragung zum 31. Dezember 1998 nur 17 Monate lagen.
- 39** Für die Bestimmung des Zeitraums, innerhalb dessen von einem engen zeitlichen Zusammenhang auszugehen ist,

greift der Senat auf den von der Rechtsprechung für eine begünstigte Betriebsaufgabe höchstens akzeptierten zeitlichen Abstand zwischen dem ersten und letzten Aufgabekt zurück. Mit Urteil vom 21. Oktober 1993 IV R 42/93 (BFHE 173, 285, BStBl II 1994, 385) hat der erkennende Senat diesbezüglich entschieden, dass bei einem Zeitraum von 18 Monaten zwischen Beginn und Ende der Betriebsaufgabehandlungen noch eine einheitliche Betriebsaufgabe vorliegen kann.

- 40** (6) Nach den Feststellungen des FG ist auch von einem hinreichenden wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen den angesprochenen Teilakten auszugehen. Der Kläger kann sich insoweit nicht darauf berufen, der vom FG entsprechend gezogene Schluss verletze Denkgesetze oder Erfahrungssätze oder sei für ihn überraschend gewesen.
- 41** (a) Das FG hat dazu (auf Seite 18 f. seines Urteils) ausgeführt, es habe spätestens zu Beginn des Jahres 1997 eine einheitliche Planung und ein geschlossenes Konzept des Klägers vorgelegen, die der GbR gehörenden Grundstücke im Familienbesitz zu erhalten und die Anteile an der KG zu veräußern. Es hat seine Annahme u.a. damit begründet, zwar habe die H-GmbH ihr Übernahmerecht durch einseitige Erklärung ausgeübt, das Übernahmeverlangen habe aber Vereinbarungen entsprochen, die der Kläger zuvor mit der H-GmbH getroffen habe. Diesen Schluss hat das FG daraus abgeleitet, dass sich die H-GmbH in ihrem Schreiben vom 11. September 1997 wörtlich auf zuvor mit dem Kläger geführte Gespräche und Vereinbarungen bezogen habe. Der Schluss des FG ist möglich und verletzt daher weder Denkgesetze noch Erfahrungssätze.
- 42** (b) Der Kläger musste auch damit rechnen, dass das FG aufgrund der vorgenannten Feststellungen zu einem solchen Schluss gelangen könnte. Dass er es für möglich hielt, ist schon daran zu erkennen, dass er zunächst Gespräche und Vereinbarungen zwischen ihm und den für die H-GmbH handelnden Personen in Abrede gestellt und die Vernehmung dieser Personen beantragt hat.
- 43** (c) Allerdings hat er die unterlassene Beweiserhebung durch das FG nicht bis zum Schluss der mündlichen Verhandlung vor dem FG gerügt und deshalb sein Rügerecht verloren. Der fachkundig vertretene Kläger musste in der mündlichen Verhandlung vor dem FG damit rechnen, dass das Gericht seinem Beweisantrag nicht entsprechen werde, denn das FG hatte die vom Kläger angebotenen Zeugen nicht zur mündlichen Verhandlung geladen. Es war deshalb damit zu rechnen, dass das FG nach der mündlichen Verhandlung abschließend entscheiden und keine Beweiserhebung anordnen würde (vgl. BFH-Beschlüsse vom 4. Oktober 1991 VII B 98/91, BFH/NV 1992, 603; vom 7. Dezember 1999 IV B 45/99, BFH/NV 2000, 735; vom 3. September 2010 IV B 93/09, BFH/NV 2011, 52).
- 44** (7) Ein enger zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang ist im Streitfall im Übrigen auch nicht deshalb ausgeschlossen, weil die Übertragung der Grundstücke von der GbR auf die W-KG im Jahr 1997 stattfand, während nach der Übertragung eines Bruchteils des KG-Anteils mit Wirkung zum 31. Dezember 1997 die dingliche Übertragung des dem Kläger verbliebenen KG-Anteils erst im Folgejahr am 29. Dezember 1998 mit Wirkung zum 31. Dezember 1998 erfolgte. Für die insoweit vergleichbare Frage der Tarifvergünstigung eines Betriebsaufgabegewinns hat der Senat bereits entschieden, dass ein tarifbegünstigter Betriebsaufgabegewinn auch in mehreren Veranlagungszeiträumen entstehen kann, Beginn und Ende der Betriebsaufgabehandlungen also auch in verschiedene Veranlagungszeiträume fallen können (BFH-Urteil vom 17. Oktober 1991 IV R 97/89, BFHE 166, 149, BStBl II 1992, 392).
- 45** (8) Schließlich kann sich der Kläger auch nicht darauf berufen, dass er das Geschehen im Zusammenhang mit den beiden streitbefangenen Übertragungsvorgängen zum 31. Dezember der Jahre 1997 und 1998 nicht habe beeinflussen können. Zwar hat nicht der Kläger, sondern die H-GmbH von einer Call-Option Gebrauch gemacht. Ein erster Ursachenbeitrag wurde bereits durch die Einräumung der Call-Option im Gesellschaftsvertrag geleistet. Weiterer Anlass für die Ausübung dieser Option waren jedoch die Vereinbarung vom 7. Juli 1997 und die einvernehmliche Aufhebung des Dienstvertrags zwischen dem Kläger und der KG mit Wirkung zum 31. Dezember 1997. Dies ist dem Kläger, der insoweit rechtsgestaltend tätig geworden ist, zuzurechnen. Dabei ist nicht erkennbar, dass die gesundheitliche Lage des Klägers keine zivilrechtlichen Gestaltungsspielräume mehr eröffnet hätte.
- 46** Im Übrigen ist auch nicht ersichtlich, weshalb die in Folge der Gründung der W-KG mit Vertrag vom 4. September 1997 und der Vermögensübertragung zum Buchwert von der GbR auf die W-KG mit Wirkung zum 1. August 1997 unterbliebene Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven allein auf die Ausübung der Option durch die H-GmbH zurückzuführen wäre.
- 47** Es kommt deshalb im Streitfall auch nicht in Betracht, von der Annahme einer einheitlichen Planung im Hinblick darauf abzusehen, dass der Kläger die Übertragung seines Mitunternehmeranteils und wesentlicher Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft nicht in allen Teilakten selbst gestalten konnte.

