

Urteil vom 12. June 2019, X R 38/17

Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden

ECLI:DE:BFH:2019:U.120619.XR38.17.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 1, EStG § 4 Abs 1 S 2, EStG § 6 Abs 1 Nr 4 S 1, BewG § 11 Abs 2, EStG § 15 Abs 1 Nr 1, FGO § 76 Abs 1, EStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 24. July 2017, Az: 1 K 1266/15

Leitsätze

1. Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gehört zum notwendigen Betriebsvermögen, wenn sie entweder dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten.

2. Eine Förderung in der ersten Alternative erfordert, dass der Steuerpflichtige seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelgewerbebetrieb eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Einzelgewerbebetrieb als erheblich vorteilhaft erweist und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Rahmen einer derartigen Geschäftsbeziehung wird die Kapitalbeteiligung erst recht zum Zwecke der Förderung des Einzelgewerbebetriebs eingesetzt, wenn diesem hierdurch fremdunübliche Vorteile verschafft werden.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 25.07.2017 - 1 K 1266/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die für das Streitjahr 2010 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden.
- 2** Die Kläger gründeten im Jahr 1991 die H-GmbH, deren Geschäftsanteile der Kläger zu 45 % und die Klägerin zunächst zu 55 % hielten. Zu späterer Zeit übertrug die Klägerin eine 10-prozentige Beteiligung auf die gemeinsame Tochter. Der Kläger war auch Geschäftsführer der H-GmbH.
- 3** Die H-GmbH betreibt an mehreren Standorten Einzelhandels-Fachmärkte. Die hierfür genutzten Immobilien vermietet der Kläger an die H-GmbH.
- 4** Im Jahr 2001 errichtete die H-GmbH einen Online-Shop, da sie beabsichtigte, ihre Produkte auch über das Internet zu verkaufen. Eine Umsetzung dieses Projekts scheiterte allerdings, da der Einkaufsverband, dem die H-GmbH seinerzeit angehörte, einen Internet-Produktabsatz nicht gestattete und ein Ende der Lieferbeziehung androhte.
- 5** In Anbetracht dessen gründete der Kläger im September 2003 ein Einzelunternehmen (X e.K.). Unternehmensgegenstand des X e.K. war der Handel mit und der Versand von ... Geräten.

- 6 Der X e.K. führte den von der H-GmbH aufgebauten Online-Shop fort. Das hierfür erforderliche Personal überließ die H-GmbH an den X e.K. gegen Entgelt.
- 7 Von September 2003 bis Juli 2004 bezog der X e.K. seine Waren nahezu ausschließlich über die H-GmbH, zunächst zum Selbstkostenpreis, ab Anfang des Jahres 2004 mit einem Aufschlag von 5 %. Bis zur Fertigstellung eigener Betriebsräume und Lagerhallen im Juli 2004 wickelte der X e.K. zudem die gesamte Warenlogistik (Bestellung, Anlieferung, Lagerung und Versand) über die Räumlichkeiten der H-GmbH ab.
- 8 Im Sommer 2004 trat die H-GmbH dem Einkaufsverband Y bei. Der X e.K. wurde als Filialbetrieb der H-GmbH in den neuen Verband einbezogen. Auf diese Weise konnte der X e.K. seine Wareneinkäufe hierüber fortan unmittelbar selbst abwickeln. Die H-GmbH und der X e.K. bildeten für ihre Einkäufe eine Bonusgemeinschaft.
- 9 Der Anteil des Wareneinkaufs des X e.K. über die H-GmbH bzw. Y entwickelte sich wie folgt:

	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
über H-GmbH	100 %	51 %	4 %	3 %	11 %	43 %	25 %	28 %
über Y	0 %	45 %	89 %	72 %	66 %	4 %	0 %	0 %

- 10 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) wies der X e.K. zum 31. Dezember 2004 Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen gegenüber der H-GmbH von mehr als 1 Mio. € aus.
- 11 Der Kläger ordnete die Beteiligung an der H-GmbH zunächst seinem Privatvermögen zu. Im Zuge einer für die Jahre 2003 bis 2006 durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Beteiligung gehöre zum notwendigen Betriebsvermögen des Einzelunternehmens X e.K. Zur Begründung führte er insbesondere den bis Juli 2004 zu verzeichnenden nahezu ausschließlichen Warenbezug von der H-GmbH, die Vorbereitung des Geschäftsmodells (Internet-Versandhandel) durch die H-GmbH, die Nutzung ihrer Warenlogistik und Räumlichkeiten bis Sommer 2004 sowie die Kreditbeziehungen und wechselseitigen Personalgestellungen an. Demzufolge aktivierte der Prüfer die GmbH-Beteiligung zum 31. Dezember 2003 mit den ursprünglichen Anschaffungskosten von umgerechnet 11.600 €.
- 12 Der Kläger führte diese Bilanzierung in den der Prüfung nachfolgenden Jahren ab 2007 fort. Zum 31. Dezember 2008 korrigierte er den Bilanzansatz infolge einer berichtigten DM-Euro-Umrechnung auf 11.504,07 €.
- 13 Mit Vertrag vom 15. Dezember 2010 übertrug der Kläger seine Beteiligung an der H-GmbH unentgeltlich auf die Klägerin sowie die Tochter und den Sohn. Ertragsteuerliche Folgerungen zog er hieraus nicht.
- 14 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ging nach einer weiteren Außenprüfung von einer Entnahme der GmbH-Beteiligung zum 15. Dezember 2010 aus. Hierbei legte das FA einen nach Maßgabe des vereinfachten Ertragswertverfahrens (§§ 199 ff. des Bewertungsgesetzes --BewG--) ermittelten Unternehmenswert der H-GmbH zum Übertragungstichtag von abgerundet ... € zugrunde. Unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a, § 3c Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) setzte es für den Kläger einen Entnahmegewinn von ... € an.
- 15 Im Einspruchsverfahren gegen die dementsprechend geänderten Einkommen- und Gewerbesteuerbescheide für das Jahr 2010 wandten sich die Kläger zum einen gegen die Zuordnung der Beteiligung an der H-GmbH zum Betriebsvermögen. Zum anderen beanstandeten sie die Höhe des Entnahmewerts. Unter Bezugnahme auf ein nach den "Grundsätzen zur Durchführung von Unternehmensbewertungen" des Instituts der Wirtschaftsprüfer Standard 1 (IDW S 1) erstelltes Gutachten eines Wirtschaftsprüfers vom 30. April 2013 sollte der Unternehmenswert auf den 31. Dezember 2010 lediglich (abgerundet) ... € betragen. Ausgehend von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der H-GmbH für die Jahre 2007 bis 2010 (sog. Vergangenheitsanalyse) erstellte der Gutachter für die nachfolgenden Jahre 2011 bis 2013 eine Detailplananalyse, in deren Aufwandsstruktur er --jeweils bemessen am bereinigten Umsatz-- einen Materialaufwand von 70 % bzw. 71 % (2012 und 2013) sowie einen Personalaufwand von durchgängig 18 % ansetzte. Für die Jahre ab 2014 (sog. ewige Rente) legte er das Prognoseergebnis des Jahres 2013 zugrunde. Der auf diese Weise ermittelte Ertragswert der H-GmbH betrug ... €. Hinzu kam der Ansatz für sog. nicht betriebsnotwendiges Vermögen von ... €. Zu späterer Zeit erhöhte der Gutachter den Unternehmenswert aufgrund eines Berechnungsfehlers um ... €.

- 16 Der Einspruch war nur insoweit erfolgreich, als das FA --in grundsätzlicher Anerkennung der Methodik des Gutachtens-- den Unternehmenswert der H-GmbH auf abgerundet ... € und folglich dessen den Entnahmegewinn auf ... € herabsetzte.
- 17 Die Klage hatte lediglich hinsichtlich der Höhe des Entnahmegewinns teilweisen Erfolg (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2018, 649). Auch das FG ordnete die GmbH-Beteiligung dem Betriebsvermögen des Klägers zu. Für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens sprach nach seiner Ansicht, dass die H-GmbH den X e.K. in dessen Gründungs- und Anlaufphase in den Jahren 2003 und 2004 in wirtschaftlicher, finanzieller und logistischer Hinsicht intensiv und nachhaltig in verschiedenen Bereichen gefördert habe. Nur hierdurch habe der X e.K. seine von Beginn an erfolgreiche Geschäftstätigkeit entwickeln können. Fremden Dritten wären solche "massiven und intensiven" Förderungen nicht gewährt worden. Dies belege, dass der Kläger seine jedenfalls faktisch bestehende Machtstellung in der H-GmbH in den Dienst des X e.K. gestellt habe. Unerheblich sei, dass der X e.K. eine spätere wirtschaftliche und personelle Entkoppelung von der H-GmbH angestrebt habe; maßgebend sei vielmehr die "sehr intensive Starthilfe".
- 18 Jedenfalls sei die GmbH-Beteiligung --so das FG weiter-- aber als gewillkürtes Betriebsvermögen zu qualifizieren. Der Kläger habe die Beteiligung in den der Vorprüfung nachfolgenden Jahren selbst als Betriebsvermögen ausgewiesen. Die vorherige Aktivierung der Beteiligung durch den Außenprüfer sei auch nicht irrtümlich oder versehentlich erfolgt. Ferner habe der Kläger den Ansatz des Prüfers nicht nur unverändert beibehalten, sondern zu späterer Zeit aufgrund einer zuvor fehlerhaften DM-Euro-Umrechnung sogar der Höhe nach verändert.
- 19 Das FG setzte den Unternehmenswert der H-GmbH auf ... € und folglich den Entnahmegewinn auf ... € herab. Hierbei orientierte es sich methodisch an dem von den Klägern vorgelegten Gutachten. Abweichungen nahm es --ohne Hinzuziehung eines Sachverständigen-- im Wesentlichen bei den Berechnungsparametern Materialeinsatz und Personalaufwand vor.
- 20 Mit ihrer Revision wenden sich die Kläger zunächst gegen die Zuordnung der Beteiligung an der H-GmbH zum Betriebsvermögen des Klägers. Das FG habe nicht abschließend festgestellt, ob es sich insoweit um notwendiges Betriebsvermögen gehandelt habe. Die Voraussetzungen hierfür lägen zudem nicht vor. Der Kläger habe seine Beteiligung an der H-GmbH nicht in den Dienst seines Einzelunternehmens X e.K. gestellt. Der Beteiligungserwerb sei ursprünglich privat veranlasst gewesen; hieran habe sich durch die Gründung des X e.K. im Hinblick auf den unveränderten Geschäftsbetrieb der H-GmbH nichts geändert. Der Kläger habe mit der GmbH-Beteiligung in erheblichem Umfang private Interessen verfolgt; dies werde u.a. durch die Vermietung von Grundbesitz an die H-GmbH belegt. Dem Kläger habe auch keine Machtposition zugestanden, kraft derer er die H-GmbH hätte organisatorisch und finanziell beherrschen können. Die vom FG unterstellte faktische Machtposition des Klägers innerhalb der H-GmbH beruhe auf einem denklolgischen Fehler; allein wirtschaftliche Verflechtungen zwischen den beiden Unternehmen könnten diese nicht begründen. Die Zusammenarbeit zwischen der H-GmbH und dem X e.K. enthalte keine fremdunüblichen Elemente, insbesondere keine solchen zum Nachteil der H-GmbH. Vielmehr profitierten beide Unternehmen. Das FG habe auch unberücksichtigt gelassen, dass die H-GmbH über einen eigenen --erheblichen-- Geschäftsbetrieb verfüge, der die Annahme notwendigen Betriebsvermögens hinsichtlich der Beteiligung hieran ausschliesse. Schließlich sei die nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) insoweit erforderliche Branchengleichheit beider Unternehmen nicht gegeben.
- 21 Auch die Voraussetzungen für gewillkürtes Betriebsvermögen lägen nicht vor. Es fehle an dem hierfür erforderlichen Widmungsakt des Klägers, der durch die "Zwangseinbuchung" des Außenprüfers nicht habe ersetzt werden können.
- 22 Sollte entgegen dem Vorstehenden angenommen werden, dass die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH zu seinem Betriebsvermögen gehört habe, wäre dennoch eine Entnahmebesteuerung nicht geboten. Vielmehr sei die Vorschrift des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG vor dem Hintergrund teleologisch zu reduzieren, dass die Beteiligung auch nach der Schenkung steuerlich nach § 17 EStG verstrickt geblieben sei und es daher zu einer Doppelerfassung von stillen Reserven kommen könne.
- 23 Ferner vertreten die Kläger die Ansicht, das vom FG als sachgerecht und nachvollziehbar angesehene IDW S 1- Gutachten sei sowohl hinsichtlich der Methodenwahl als auch der vertretbaren Berechnungsparameter bindend; der Kläger habe die entsprechende Prognosekompetenz. Das FG sei daher nicht ohne weitere Sachverhaltsaufklärung und Beweisaufnahme befugt gewesen, die plausiblen Wertansätze des Gutachtens durch eigene Werte zu ersetzen.
- 24 Schließlich rügen die Kläger Verfahrensfehler des FG.

- 25** Die Kläger beantragen,
das FG-Urteil hinsichtlich der Einkommensteuer für das Jahr 2010 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 11. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2015 dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb des Klägers der bisher in Höhe von ... € angesetzte Gewinn aus der Entnahme der Beteiligung an der H-GmbH außer Ansatz bleibt.
- 26** Der Kläger beantragt zudem,
das FG-Urteil auch hinsichtlich des Gewerbesteuermessbetrags für das Jahr 2010 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid 2010 vom 11. Februar 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. August 2015 dahingehend abzuändern, dass beim Gewerbeertrag der bisher in Höhe von ... € angesetzte Gewinn aus der Entnahme der Beteiligung an der H-GmbH außer Ansatz bleibt.
- 27** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 28** Das FA hält die angefochtene Entscheidung in verfahrens- und materiell-rechtlicher Hinsicht für zutreffend.

Entscheidungsgründe

II.

- 29** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der nicht spruchreifen Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 30** Die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH gehörte im Zeitpunkt der unentgeltlichen Übertragung zum Betriebsvermögen seines Einzelgewerbebetriebs X e.K. Die Feststellungen des FG erlauben dem Senat die eigene Würdigung, dass die GmbH-Beteiligung jedenfalls in der Gründungs- und Anlaufphase des X e.K. zum notwendigen Betriebsvermögen gehörte. Bis zur Übertragung im Streitjahr 2010 blieb die Beteiligung Betriebsvermögen, da sie vorher weder ausdrücklich entnommen wurde noch wegen veränderter tatsächlicher Umstände dem notwendigen Privatvermögen zuzuordnen war (unter 1.). Der Entnahmegewinn ist nicht aus teleologischen Erwägungen außer Ansatz zu lassen (unter 2.). Dem Senat ist es nach den bisherigen Feststellungen des FG allerdings verwehrt, über die Höhe des Teilwerts der entnommenen Beteiligung an der H-GmbH und demnach über die Höhe des Entnahmegewinns abschließend zu entscheiden, sodass die Sache an das FG zurückzuverweisen ist (unter 3.).
- 31** 1. Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die unentgeltliche Übertragung der Anteile des Klägers an der H-GmbH auf seine Ehefrau und die beiden Kinder am 15. Dezember 2010 zu ihrer Entnahme aus dem Betriebsvermögen des Klägers beim X e.K. geführt hat (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG). Die Beteiligung, die zwar bei Erwerb im Jahr 1991 und in den nachfolgenden Jahren zum Privatvermögen des Klägers gehört hatte, war mit der Gründung des X e.K. im Jahr 2003 dem dortigen notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen (unter a). Bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung im Streitjahr verlor die Beteiligung ihre Eigenschaft als Betriebsvermögen nicht (unter b).
- 32** a) Notwendiges Betriebsvermögen eines Gewerbebetriebs sind diejenigen Wirtschaftsgüter, die dem Betrieb dergestalt unmittelbar dienen, dass sie objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb selbst bestimmt sind (vgl. BFH-Urteile vom 4. Februar 1998 - XI R 45/97, BFHE 185, 384, BStBl II 1998, 301, unter II.1., m.w.N.; vom 31. Mai 2001 - IV R 49/00, BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828, unter 1. vor a; vom 26. Januar 2011 - VIII R 19/08, BFH/NV 2011, 1311, Rz 18, und vom 27. Juni 2018 - X R 26/17, BFH/NV 2018, 1255, Rz 28).
- 33** aa) Hiervon ausgehend haben die für die Besteuerung von Einzelgewerbetreibenden zuständigen bzw. zuständig gewesenen BFH-Senate den Rechtssatz entwickelt, die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stelle dann notwendiges Betriebsvermögen dar, wenn sie entweder dazu bestimmt ist, die gewerbliche (branchengleiche) Betätigung des Steuerpflichtigen entscheidend zu fördern oder wenn sie dazu dient, den Absatz von Produkten des Steuerpflichtigen zu gewährleisten (BFH-Entscheidungen vom 20. September 1995 - X R 46/94, BFH/NV 1996, 393, unter 1.a, m.w.N.; vom 6. März 2003 - XI R 52/01, BFHE 202, 128, BStBl II 2003, 658, unter II.2.d; vom 13. Juni 2002 - III B 13/01, BFH/NV 2002, 1301, unter 1.; vom 20. April 2005 - X R 2/03, BFHE 210, 29, BStBl II 2005, 694, unter II.1.a, und vom 12. Juni 2013 - X R 2/10, BFHE 242, 28, BStBl II 2013, 907, Rz 18).
- 34** Die Formulierung dieses Rechtssatzes belegt, dass notwendiges Betriebsvermögen nicht nur in Betracht kommt,

wenn über die Kapitalgesellschaft der Produktabsatz des Steuerpflichtigen gewährleistet werden soll. Durch das Wort "oder" ergibt sich notwendiges Betriebsvermögen ebenso, wenn die Beteiligung dazu bestimmt ist, die branchengleiche gewerbliche Betätigung des Steuerpflichtigen "entscheidend zu fördern".

- 35** (1) Während die Rechtsprechung der für die Besteuerung von Einzelgewerbetreibenden zuständigen bzw. zuständig gewesenen BFH-Senate mehrfach Sachverhalte zu entscheiden hatte, in denen über die Kapitalgesellschaft Produkte oder Dienstleistungen des Steuerpflichtigen vertrieben wurden (vgl. u.a. BFH-Entscheidungen vom 9. September 1986 - VIII R 159/85, BFHE 148, 246, BStBl II 1987, 257; in BFHE 202, 128, BStBl II 2003, 658; vom 31. Mai 2005 - X R 36/02, BFHE 210, 124, BStBl II 2005, 707; vom 2. September 2008 - X R 32/05, BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634; vom 25. November 2008 - X B 268/07, BFH/NV 2009, 162, sowie vom 5. Mai 2015 - X R 48/13, BFH/NV 2015, 1358), fehlen bislang --soweit ersichtlich-- Konkretisierungen zu der vom Definitionsansatz weiter gefassten Förderungsalternative.
- 36** Bereits die Abgrenzung zum gewillkürten Betriebsvermögen, das ebenfalls eine gewisse betriebliche Förderung durch das Wirtschaftsgut voraussetzt (vgl. statt vieler Senatsurteil vom 10. Oktober 2017 - X R 1/16, BFHE 259, 511, BStBl II 2018, 181, Rz 31, m.w.N.), gebietet es, dass sich die von der Kapitalgesellschaft ausgehende Förderung des Einzelgewerbetreibenden im Falle notwendigen Betriebsvermögens nicht in einer auch zwischen fremden Dritten üblichen Geschäftsbeziehung erschöpft, sondern deutlich intensiver ist. Eine "entscheidende Förderung" i.S. des oben genannten Rechtssatzes setzt daher voraus, dass der Steuerpflichtige seine Beteiligung an der Kapitalgesellschaft zum Wohle seines Einzelgewerbebetriebs einsetzt. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelgewerbetreibenden eine intensive und nachhaltige Geschäftsbeziehung besteht, die sich für den Einzelgewerbetreibenden als erheblich vorteilhaft erweist und dieser Vorteil seine Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Im Rahmen einer derartigen Geschäftsbeziehung wird die Kapitalbeteiligung erst Recht zum Zwecke der Förderung des Einzelgewerbetreibenden eingesetzt, wenn diesem hierdurch fremdunübliche Vorteile verschafft werden.
- 37** (2) Die Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen und die hierbei zu treffende Feststellung, ob der Steuerpflichtige die Beteiligung in den Dienst seines Einzelgewerbebetriebs stellt, setzt weder eine rechtliche noch faktische Beherrschung der Kapitalgesellschaft voraus. Die für die Besteuerung von Einzelunternehmen zuständigen BFH-Senate haben Beteiligungen seit jeher losgelöst von der Beteiligungshöhe des Steuerpflichtigen dessen notwendigem Betriebsvermögen zugeordnet, sofern die Beteiligung nach Maßgabe des oben genannten Rechtssatzes bestimmende bzw. dienende Funktion für das Einzelunternehmen hatte (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 8. Dezember 1993 - XI R 18/93, BFHE 173, 137, BStBl II 1994, 296, unter II.1. [ca. 5 % Beteiligung]; in BFH/NV 1996, 393, unter 1.a [3,3 %]; in BFHE 195, 386, BStBl II 2001, 828 [16 %]; in BFHE 210, 124, BStBl II 2005, 707, unter II.2.b [49 %]; in BFHE 224, 217, BStBl II 2009, 634, unter II.2.a und b aa [50 %], sowie vom 12. Januar 2010 - VIII R 34/07, BFHE 228, 212, BStBl II 2010, 612 [12,5 %]), wobei sämtliche der genannten Entscheidungen zur "Produktabsatzalternative" ergingen. Nichts anderes kann nach Auffassung des erkennenden Senats für die vorliegend relevante "Förderungsalternative" gelten. Ebenso wenig ist die Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen davon abhängig zu machen, dass die Kapitalgesellschaft keinen über die Geschäftsbeziehung zum Einzelgewerbetreibenden hinausgehenden erheblichen Geschäftsbetrieb unterhält (vgl. ausführlich Senatsurteil vom 10. April 2019 - X R 28/16, BFHE 264, 226, www.bundesfinanzhof.de/Entscheidungen online).
- 38** Wenn die Kläger in diesem Zusammenhang anführen, eben diese beiden Erfordernisse würden von den für die Besteuerung der Personengesellschaften zuständigen BFH-Senaten aufgestellt, ist zu bedenken, dass dies ausschließlich für die Zuordnung der Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft zu dessen notwendigem Sonderbetriebsvermögen II entschieden worden ist (BFH-Urteile vom 16. April 2015 - IV R 1/12, BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 11 ff.; vom 17. November 2011 - IV R 51/08, BFH/NV 2012, 723, Rz 18 ff., sowie vom 23. Januar 2001 - VIII R 12/99, BFHE 194, 397, BStBl II 2001, 825, unter 1.a aa). Insoweit sind bereits die steuerrechtlichen Ausgangslagen nicht vergleichbar. Während für die Bestimmung des Umfangs des (notwendigen) Betriebsvermögens eines Einzelgewerbetreibenden auf § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG zurückgegriffen werden kann, gilt dies nicht für Wirtschaftsgüter, die nicht zum Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft zählen, sondern im Eigentum eines Mitunternehmers stehen. Wirtschaftsgüter, die nicht der Gesamthand zur Nutzung überlassen werden (Sonderbetriebsvermögen I), sind durch richterliche Rechtsfortbildung und Auslegung von § 2 Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. §§ 4 ff. und 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG dann --erweiternd-- als Sonderbetriebsvermögen II Bestandteil des steuerlichen Betriebsvermögens der Gesellschaft, wenn sie zur Begründung oder Stärkung der Mitunternehmerstellung eingesetzt werden (BFH-Urteil in BFHE 249, 511, BStBl II 2015, 705, Rz 10 f., m.w.N.).

- 39** Gerade deshalb müssen die Voraussetzungen für die Annahme, ob das Wirtschaftsgut eines Mitunternehmers dessen Beteiligung an der Personengesellschaft stärkt, nicht zwingend gleichlaufen mit denen für die Beurteilung, ob ein solches Wirtschaftsgut unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke eines Einzelgewerbetreibenden genutzt wird. Handelt es sich hierbei um die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, mit der die Personengesellschaft zu ihrem Vorteil eng wirtschaftlich verflochten ist, ist ein anderer Maßstab für eine Zuordnung zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II anzulegen. Denn die Stärkung der Mitunternehmerstellung ist u.a. abhängig von den gesellschaftsrechtlichen Strukturen der Mitunternehmerschaft und der Kapitalgesellschaft, deren Anteil der Mitunternehmer hält.
- 40** bb) Ob die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach Maßgabe vorgenannter Grundsätze notwendiges Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden darstellt, ist im Wesentlichen Tatfrage und somit in erster Linie vom FG festzustellen. Dessen Tatsachenwürdigung 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 (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 2013 - VIII R 20/11, BFHE 243, 481, BStBl II 2014, 275, Rz 14, m.w.N.). Fehlt es dagegen an einer Würdigung des FG, ist der BFH grundsätzlich daran gehindert, die festgestellten Tatsachen selbst zu würdigen. Eine Ausnahme hiervon gilt jedoch dann, wenn das FG alle für die Würdigung erforderlichen Tatsachen festgestellt hat und diese --verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen-- Feststellungen nach den Denkgesetzen und allgemeinen Erfahrungssätzen für eine bestimmte Schlussfolgerung sprechen, die das FG jedoch nicht gezogen hat (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 243, 481, BStBl II 2014, 275, Rz 16; ebenso Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., § 118 Rz 57).
- 41** cc) Im Streitfall fehlt --worauf die Kläger zu Recht hinweisen-- eine abschließende Würdigung des FG, ob die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH notwendiges Betriebsvermögen des Einzelgewerbebetriebs X e.K. darstellte. Zwar mag die einführende Formulierung unter 1. der Gründe (Bl. 15 des Urteils) noch dahingehend verstanden werden können, das FG habe lediglich für den Zeitpunkt des Übertragungsstichtags (15. Dezember 2010) die Zuordnung der Beteiligung zum notwendigen oder aber gewillkürten Betriebsvermögen offenlassen wollen. Allerdings zeigen die nachfolgenden Ausführungen --eingeleitet mit der Formulierung "Nach Ansicht des Gerichts spricht vieles dafür ..." (vgl. 1.1. der Gründe)--, dass das FG auch für die Gründungs- und Anlaufphase des X e.K. in den Jahren 2003 und 2004 zwar (wenn auch deutlich) zur Annahme notwendigen Betriebsvermögens tendierte (Bl. 16 ff. des Urteils), sich aber auch insoweit nicht abschließend festlegen wollte. Belegt wird dies zum einen dadurch, dass es unter 1.2. der Gründe dahinstehen ließ, ob die Beteiligung dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen gewesen sei, da zumindest gewillkürtes Betriebsvermögen vorgelegen habe (Bl. 22 des Urteils). Zum anderen ergibt sich dieser Befund aus der Formulierung unter 1.2.1., es könne dahinstehen, ob die Aktivierung der GmbH-Beteiligung durch den vorherigen Außenprüfer unrichtig gewesen sei; irrtümlich oder versehentlich sei sie jedenfalls nicht erfolgt (Bl. 23 des Urteils).
- 42** dd) Das FG hat alle erforderlichen Tatsachen festgestellt, die dem Senat ausnahmsweise selbst die Würdigung erlauben, dass jedenfalls in der Gründungs- und Anlaufphase des Einzelgewerbebetriebs X e.K. die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH unter Berücksichtigung oben genannter Rechtsgrundsätze dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen war.
- 43** (1) Das FG hat zum einen festgestellt, die H-GmbH habe dem X e.K. für den Zeitraum zwischen der Betriebseröffnung (September 2003) und der Fertigstellung eigener Lagerhallen im Sommer 2004 die gesamte Warenlogistik (Einkauf, Lagerung, Versand) zur Verfügung gestellt. Hierbei handelte es sich um eine elementare, nachhaltige und für den Geschäftsbetrieb des X e.K. erheblich vorteilhafte Förderung, die in Anbetracht des beträchtlichen Umschlagvolumens und der Dauer von etwa einem 3/4-Jahr ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis zum Kläger hatte. Zudem behaupten selbst die Kläger in diesem Zusammenhang nicht, dass der X e.K. hierfür ein Entgelt zu entrichten hatte, sodass sich diese Art der Förderung als fremdunüblich erwies. Allein aus dieser --in der Gründungs- und Anlaufphase äußerst intensiven-- Fördermaßnahme rechtfertigt sich der Schluss, dass der Kläger seine Beteiligung an der H-GmbH in den Dienst des X e.K. gestellt hat. Unerheblich ist, dass diese Unterstützung im Hinblick auf die von Anfang an beabsichtigte Errichtung eigener Betriebsräume und Lagerhallen nicht von Dauer war.
- 44** (2) Zum anderen erwarb der X e.K. nach den Feststellungen des FG jedenfalls bis Ende des Jahres 2003 die Waren für seinen eigenen Geschäftsbetrieb aufschlagsfrei von der H-GmbH. Auch diese Förderung wäre ohne die Gesellschafterstellung des Klägers nicht vorstellbar gewesen; sie stellte sich insbesondere wegen der Unentgeltlichkeit zudem als nicht fremdüblich dar. Auch der ab Anfang des Jahres 2004 vereinbarte Aufschlag von 5 % auf den Wareneinkaufspreis der H-GmbH lässt nicht auf eine zwischen fremden Dritten gewöhnliche

Geschäftsbeziehung schließen. Andernfalls bliebe --unabhängig von der Frage der Marktüblichkeit einer Marge von nur 5 %-- der Umstand unberücksichtigt, dass der Geschäftsbetrieb der H-GmbH auf den Warenverkauf gegenüber Endverbrauchern ausgerichtet war, nicht aber auf den Weiterverkauf an branchengleiche Händler. Gegen die seinerzeitige Fremdüblichkeit der Ausgestaltung des Warenbezugs sprechen zudem die vom FG festgestellten Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen auf den 31. Dezember 2004 gegenüber der H-GmbH von mehr als 1 Mio. €. Der Warenbezug über die H-GmbH endete bereits Mitte des Jahres 2004 (Aufnahme in den Einkaufsverband Y); ein derart langfristiges Zahlungsziel für den Wareneinkauf wäre einem gesellschaftsfremden Dritten nicht gewährt worden.

- 45 (3) Darüber hinaus trägt auch die Feststellung des FG, die H-GmbH habe dem X e.K. den Online-Shop "... " zur Nutzung im eigenen Geschäftsbetrieb überlassen, die Annahme, dass die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH notwendiges Betriebsvermögen seines Einzelgewerbebetriebs war. Der X e.K. wurde hierdurch und ebenso durch die --wenn auch entgeltliche-- Überlassung des hiermit betrauten Personals in die Lage versetzt, ohne weitere Vorlaufzeiten seinen Geschäftsbetrieb aufzunehmen. Eine solche Unterstützung in der Start- und Anlaufphase wäre zwischen Unternehmen, die gesellschaftsrechtlich nicht miteinander verbunden sind, nicht denkbar.
- 46 ee) Die von den Klägern gegen die Feststellungen des FG erhobenen Verfahrensrügen greifen nicht durch.
- 47 (1) Soweit die Kläger anführen, das FG habe seine Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 FGO) deshalb verletzt, da es die angebotenen Beweise zum Bestehen einer fremdüblichen Geschäftsbeziehung zwischen der H-GmbH und dem X e.K. nicht erhoben hat (vgl. Bl. 33 der Revisionsbegründung), fehlt es bereits an der Erheblichkeit dieser Beweisanträge. Die für die Annahme notwendigen Betriebsvermögens erforderlichen Feststellungen ergeben sich nicht vordergründig aus den engen und langfristigen wirtschaftlichen Verflechtungen beider Unternehmen, sondern aus den oben dargelegten intensiven Förderungen des X e.K. seitens der H-GmbH in der Gründungs- und Anlaufphase der Jahre 2003 und 2004. Nicht entscheidungserheblich und damit nicht beweiserheblich ist dagegen die Frage, ob die Geschäftsbeziehung zu späterer Zeit fremdüblich und für beide Unternehmen vorteilhaft ausgestaltet war (s. dazu auch unten unter II.1.b).
- 48 (2) Die von den Klägern gerügte unterbliebene Sachaufklärung des FG zu der Frage, ob die Aufnahme in den Einkaufsverband Y überhaupt mit wirtschaftlichen Vorteilen für den X e.K. verbunden gewesen sei oder ob nicht vielmehr die H-GmbH hiervon profitiert habe (Bl. 33 f. der Revisionsbegründung), erweist sich ebenfalls als nicht entscheidungserheblich. Zwar hat das FG auch diesen Umstand in seine Würdigung einbezogen, die H-GmbH habe den X e.K. in der Gründungs- und Anlaufphase intensiv und nachhaltig in wirtschaftlicher, finanzieller und logistischer Hinsicht gefördert (vgl. 1.1.1.4. der Urteilsgründe). Selbst wenn aber eine Sachaufklärung und Beweisaufnahme zu dem Ergebnis gekommen wären, dass die Verschaffung des Beitritts zum Einkaufsverband kein geeignetes Kriterium für die Förderung des Geschäftsbetriebs des X e.K. gewesen wäre, ließe allein dies die Annahme notwendigen Betriebsvermögens in Bezug auf die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH aus den oben genannten Gründen nicht entfallen. Unabhängig hiervon gibt der Senat allerdings zu bedenken, dass der X e.K. nach den Feststellungen des FG seine Waren in den Jahren 2004 bis 2006 in erheblichem Umfang tatsächlich über den Einkaufsverband Y bezog und die Mitgliedschaft infolgedessen jedenfalls nicht wirtschaftlich nachteilig gewesen sein dürfte.
- 49 (3) Verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist die Feststellung des FG, die H-GmbH habe dem X e.K. mit der Überlassung des Online-Shops "... " nebst Personal einen wirtschaftlichen Vorteil übertragen. Eine Beweisaufnahme zur Frage des "know-how"-Transfers sowie zur Werthaltigkeit der aus der Nutzung des Online-Shops herrührenden Geschäftschance (vgl. Bl. 35 f. der Revisionsbegründung), bedurfte es nicht. Der Einwand der Kläger, die H-GmbH sei aufgrund des angedrohten Belieferungsstopps durch den vorherigen Einkaufsverband letztlich gezwungen gewesen, das Online-Geschäftsmodell aufzugeben, mag zutreffen, belegt aber nicht, dass die hierin enthaltene Geschäftschance --unabhängig von der Höhe deren damaligen wirtschaftlichen Werts-- ohne Gegenleistung auf einen fremden Dritten übertragen worden wäre. Bereits der Umstand, dass der Kläger ein auf den Online-Handel ausgerichtetes Einzelunternehmen gründete und insoweit erheblichen Investitionsaufwand betrieb (u.a. Errichtung von Lagerhallen), zeigt, dass er dieses Vertriebsmodell zumindest als Geschäftschance qualifizierte und für sich nutzen wollte. Der von den Klägern in diesem Zusammenhang hervorgehobene Vorteil für die H-GmbH, die Personalüberlassung an den X e.K. habe betriebsbedingte Kündigungen und Abfindungszahlungen erspart, führt zu keinem anderen Ergebnis. Ein solcher --im Übrigen nicht belegter-- Vorteil wäre als bloßer positiver Begleiteffekt zu werten.
- 50 (4) Soweit die Kläger schließlich rügen, die Feststellung einer faktischen Beherrschung der H-GmbH durch den

Kläger sei eine gemäß § 96 Abs. 2 FGO unzulässige Überraschungsentscheidung und beruhe zudem auf einem Sachaufklärungsdefizit, wären diese Verfahrensfehler --lägen sie denn vor-- für die vom erkennenden Senat zu treffende Würdigung aus den unter II.1.a aa (2) dargelegten Erwägungen nicht erheblich.

- 51** ff) Auch die weiteren, von den Klägern gegen die Zuordnung der Beteiligung an der H-GmbH zum notwendigen Betriebsvermögen vorgebrachten Erwägungen greifen nicht durch.
- 52** (1) Das Argument der Kläger, die Zuordnung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen eines Einzelgewerbetreibenden setze voraus, dass die Beteiligung ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich in den Dienst des Einzelgewerbetreibenden gestellt werde und dies im Streitfall aufgrund der Nutzung der Beteiligung für weitere Einkunftsarten (Vermietung und Verpachtung, Kapitalvermögen, nichtselbständige Arbeit) nicht erfüllt sei, teilt der Senat nicht. Ob eine derartige Beteiligung ein Wirtschaftsgut des notwendigen Betriebsvermögens darstellt, beurteilt sich nach dessen konkreter Verwendung und dem sich hieraus ergebenden betrieblichen Nutzen. Maßgebend ist insoweit die Perspektive des Steuerpflichtigen in seiner Eigenschaft als Einzelgewerbetreibender und nicht diejenige als Anteilseigner der Kapitalgesellschaft. Es kommt auf die tatsächliche Zweckbestimmung und damit auf den Umstand an, ob die Beteiligung eine konkrete betriebliche Funktion im Einzelgewerbebetrieb hat (vgl. Senatsurteil in BFHE 242, 28, BStBl II 2013, 907, unter II.2.). Bringt die Beteiligung --wie im Streitfall zumindest in der Gründungs- und Anlaufphase-- für den Einzelgewerbetreibenden erhebliche und im Übrigen fremdunübliche Vorteile mit sich, werden die weiteren Motive für den Erwerb und das Halten der Beteiligung --jedenfalls in dieser Phase-- durch die betriebliche Nützlichkeit überlagert. Unerheblich ist hierbei, dass die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH vor der Gründung des X e.K. eine ausschließlich dem Privatvermögen dienende Funktion hatte und nach Ende der Gründungs- und Anlaufphase an betrieblicher Förderungsintensität verlor. Letzteres hätte den Kläger lediglich berechtigt, die Beteiligung ab jenem Zeitpunkt zu entnehmen.
- 53** (2) Der weitere Einwand der Kläger, die Förderung des Einzelgewerbebetriebs müsse sich zwingend zum Nachteil der fördernden Kapitalgesellschaft auswirken, was vorliegend wegen gegenseitigen Profits aus der wirtschaftlichen Zusammenarbeit ausgeschlossen sei, überzeugt ebenfalls nicht. Auch insoweit ist ausschließlich auf die Binnensicht des Einzelgewerbebetriebs abzustellen. Etwaige Positiv(-begleit-)effekte für die Kapitalgesellschaft sind hierbei ohne Belang. Unabhängig hiervon bestehen erhebliche Zweifel, dass die Gesamtheit der in der Gründungs- und Anlaufphase des X e.K. gewährten Unterstützungen für die H-GmbH wirtschaftlich profitabel war.
- 54** (3) Deutlich zu hohe Anforderungen stellt die Revision an die Branchengleichheit zwischen Kapitalgesellschaft und Einzelgewerbebetrieb. Maßgebend ist --wie das FG zu Recht anführt-- der vorliegend im weitesten Sinne identische Handelsgegenstand beider Unternehmen. Die Unterschiede im Warenvertriebsweg sind unerheblich.
- 55** (4) Zweifel an der Nachhaltigkeit der Förderung des Einzelgewerbebetriebs X e.K. durch die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH bestehen für den Senat nicht. Soweit der BFH die Zuordnung einer Beteiligung einer Kapitalgesellschaft zum notwendigen Betriebsvermögen verneint hat, sofern diese nur für einen einzigen Geschäftsvorfall für den Einzelgewerbebetrieb nützlich war (vgl. Urteil vom 15. Oktober 2003 - XI R 39/01, BFH/NV 2004, 622, unter II.2.a), ist dies auf den vorliegenden Streitfall nicht übertragbar. Die vorgenannten Förderungsmaßnahmen zu Gunsten des X e.K. erschöpften sich keinesfalls in einem einzigen Geschäftsvorfall, sondern erstreckten sich auf dessen gesamte Gründungs- und Anlaufphase.
- 56** b) Gehörte die Beteiligung des Klägers an der H-GmbH demnach in der Gründungs- und Anlaufphase des X e.K. zum notwendigen Betriebsvermögen, blieb sie es bis zum Zeitpunkt der schenkungsbedingten Entnahme (unten aa und bb). Insofern bedarf es keiner Entscheidung des Senats, ob die vom Kläger ab dem Jahr 2007 fortgeführte Aktivierung der Beteiligung den Anforderungen an die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens genüge, insbesondere ob --wie zwischen den Beteiligten streitig beurteilt-- ein hierfür erforderlicher Widmungsakt des Klägers vorlag (vgl. insoweit Senatsurteil in BFHE 259, 511, BStBl II 2018, 181, Rz 32).
- 57** aa) Nach der Rechtsprechung des BFH verliert ein Wirtschaftsgut, das im Zeitpunkt seines Erwerbs zum notwendigen Betriebsvermögen gehörte, diese Eigenschaft nicht durch eine Änderung in den Umständen, die die Eigenschaft als notwendiges Betriebsvermögen begründet haben, sondern erst durch eine Entnahme (BFH-Urteil vom 20. März 1980 - IV R 22/77, BFHE 130, 312, BStBl II 1980, 439, unter a). Gleiches gilt, wenn --wie im Streitfall-- das Wirtschaftsgut zum Zeitpunkt seines Erwerbs (noch) Privatvermögen und erst zu späterer Zeit dem notwendigen Betriebsvermögen zuzuordnen war. Einer Entnahme gleichgestellt wäre zudem der Eintritt tatsächlicher Umstände, aufgrund derer das Wirtschaftsgut fortan zwingend zum notwendigen Privatvermögen gehörte.

- 58** bb) Eine zeitlich vor der Übertragung am 15. Dezember 2010 vollzogene Zuordnung der Beteiligung des Klägers an der H-GmbH zum notwendigen Privatvermögen ist im Streitfall ausgeschlossen. Weder wurde vorgetragen, der Kläger habe die Beteiligung zuvor ausdrücklich entnommen noch sind Umstände ersichtlich, denen zufolge die GmbH-Beteiligung bereits vor der Übertragung zwingend endgültig aus dem betrieblichen Zusammenhang gelöst worden wäre. Hiergegen sprechen die vom FG festgestellten und zwischen den Beteiligten zudem unstreitigen wirtschaftlichen Verflechtungen zwischen der H-GmbH und dem X e.K., die bis ins Streitjahr hineinreichten.
- 59** 2. Die Entnahme der Beteiligung des Klägers an der H-GmbH aus dem Betriebsvermögen ist nach § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG mit dem Teilwert zu bewerten. Die von den Klägern im Wege teleologischer Reduktion erwogene Nichtanwendbarkeit der Vorschrift in den Fällen, in denen die Beteiligung nach der Überführung ins Privatvermögen nach § 17 EStG steuerverhaftet bleibt, wird vom Senat nicht geteilt. Zum einen besteht hierfür kein praktisches Bedürfnis. Zum anderen führte dies zu ertragsteuerlichen Systeminkonsequenzen.
- 60** a) Nach § 17 Abs. 2 Satz 1 EStG ist Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft die Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und den Anschaffungskosten. Die Vorschrift trifft keine ausdrückliche Regelung für den Fall einer vorherigen Entnahme der Beteiligung aus dem Betriebsvermögen. Allerdings entspricht es allgemeiner Meinung, dass die Entnahme einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft insoweit als anschaffungsähnlicher Vorgang zu werten ist (vgl. statt vieler Schmidt/Weber-Grellet, EStG, 38. Aufl., § 17 Rz 179, m.w.N.). Für Zwecke der Gewinnermittlung nach § 17 Abs. 2 EStG tritt folglich an die Stelle der "historischen" Anschaffungskosten der nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG in Ansatz gebrachte Entnahmewert (Teilwert); eine doppelte Versteuerung der im Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven ist daher ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 13. April 2010 - IX R 22/09, BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790, Rz 15; vom 24. Juni 2008 - IX R 58/05, BFHE 222, 367, BStBl II 2008, 872, unter II.3.c; Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 17 Rz 179; Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 207; Gosch/Oertel in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 17 Rz 89; Blümich/Vogt, § 17 EStG Rz 732). Dies gilt gleichermaßen in Fällen der Rechtsnachfolge (§ 17 Abs. 2 Satz 5 EStG). Zur Vermeidung einer Doppelbegünstigung ist die Entnahme aus dem Betriebsvermögen im Rahmen des § 17 Abs. 2 EStG jedoch dann nicht als anschaffungsähnlicher Vorgang zu werten, wenn hierdurch --aus welchem Grund auch immer-- die stillen Reserven tatsächlich nicht aufgedeckt wurden (BFH-Urteil in BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790, Rz 16 f.; vgl. auch Heuermann, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2010, 928).
- 61** b) Eine Fortführung des bisherigen Buchwertansatzes trotz Wechsels eines Wirtschaftsguts aus dem Betriebs- ins Privatvermögen widerspräche zudem allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen, wonach die stillen Reserven grundsätzlich immer dann aufzudecken sind, wenn das Wirtschaftsgut seine betriebliche Zugehörigkeit verliert; die Entnahme ist gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ein Gewinnrealisierungstatbestand (vgl. hierzu u.a. BFH-Beschluss vom 2. Juli 1992 - IX B 169/91, BFHE 168, 298, BStBl II 1992, 909, unter 1.b; Schmidt/Loschelder, EStG, 38. Aufl., § 4 Rz 89; Kirchhof/Bode, EStG, 18. Aufl., § 4 Rz 31). Dies gilt unabhängig davon, ob das ins Privatvermögen überführte Wirtschaftsgut weiterhin zur Erzielung steuerpflichtiger Einkünfte genutzt wird.
- 62** c) Ferner führte die von den Klägern vertretene teleologische Reduktion des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 1 Halbsatz 1 EStG zu einer interpersonellen Übertragung stiller Reserven auf den Rechtsnachfolger und wäre ohne ausdrückliche gesetzliche Anordnung hierfür --wie z.B. in § 6 Abs. 3 und 5 EStG vorgesehen-- mit dem Grundsatz der Besteuerung nach der individuellen Leistungsfähigkeit nicht vereinbar (vgl. hierzu Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17. Dezember 2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.III.6.a bb).
- 63** d) Darüber hinaus würden Wertungswidersprüche ausgelöst zu der Konstellation, in der die entnommene Beteiligung an der Kapitalgesellschaft die Relevanzgrenze von 1 % des Nennkapitals nicht erreichte und eine spätere --aus dem Privatvermögen vorgenommene-- Veräußerung zur Steuerbarkeit nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG führte. In diesem Fall träte gemäß § 20 Abs. 4 Satz 3 EStG für die Gewinnermittlung der angesetzte Entnahmewert an die Stelle der Anschaffungskosten, was wiederum voraussetzte, dass die Entnahme aus dem Betriebsvermögen auch tatsächlich mit dem Teilwert berücksichtigt worden wäre. Nichts anderes kann gelten, wenn --wie im Streitfall-- die relevante Beteiligungsgrenze des § 17 EStG erreicht wird und gewährleistet ist, dass über den ausdrücklichen gesetzlichen Regelungsbereich des § 17 Abs. 2 EStG hinaus die bereits über die Entnahme aufgedeckten stillen Reserven aus der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht nochmals im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 17 EStG der Besteuerung zugeführt werden.
- 64** e) Schließlich hätte der Verzicht auf die Aufdeckung der im Betriebsvermögen gebildeten stillen Reserven zur Folge, dass diese auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes unberücksichtigt

blieben. Gehörte die übertragene Beteiligung beim Rechtsnachfolger nicht zu einem Betriebsvermögen, führte dies zum endgültigen Verlust des gewerbsteuerlichen Zugriffs auf die stillen Reserven.

- 65** 3. Der Senat kann nicht abschließend über die Höhe des Teilwerts der entnommenen Beteiligung an der H-GmbH und demzufolge auch nicht über die Höhe des im Streitjahr bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb bzw. dem Gewerbeertrag des Klägers zu berücksichtigenden Entnahmegewinns entscheiden. Der vom FG zugrunde gelegte Unternehmenswert der H-GmbH auf den 31. Dezember 2010 in Höhe von ... € ist nicht durch hinreichende tatsächliche Feststellungen gedeckt. Das FG hat --wie von den Klägern mit der Revision auch gerügt-- seine Sachaufklärungspflicht i.S. von § 76 Abs. 1 FGO dadurch verletzt, dass es ohne Darlegung eigener Sachkunde und ohne Hinzuziehung eines Sachverständigen von einzelnen im Gutachten des Wirtschaftsprüfers vom 30. April 2013 angesetzten Berechnungsparametern für den Unternehmenswert abgewichen ist.
- 66** a) Der gemeine Wert nicht börsennotierter Anteile an Kapitalgesellschaften, der sich nicht aus Verkäufen unter fremden Dritten, die weniger als ein Jahr zurückliegen, ableiten lässt, ist nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG unter Berücksichtigung der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft oder einer anderen anerkannten, auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblichen Methode zu ermitteln. Die Schätzung des Werts der Beteiligung kann u.a. --wie im Streitfall-- durch eine individuelle Unternehmensbewertung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erfolgen, insbesondere aus einer solchen nach IDW S 1 (vgl. statt vieler Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung 2009, 548, 550).
- 67** b) Ein Sachverständigengutachten, das von einem Beteiligten außergerichtlich eingeholt und in das finanzgerichtliche Verfahren als urkundlich belegter Beteiligtenvortrag eingebracht wird, bindet das FG nicht (BFH-Urteile vom 6. Februar 2014 - VI R 61/12, BFHE 244, 395, BStBl II 2014, 458, Rz 25, sowie vom 21. September 2016 - X R 58/14, BFH/NV 2017, 275, Rz 39). Allerdings kann es vom FG seiner Entscheidung unter der Voraussetzung zugrunde gelegt werden, dass keiner der Beteiligten substantiierte Einwendungen gegen die Richtigkeit erhebt (vgl. BFH-Beschluss vom 7. Januar 2015 - I B 42/13, BFH/NV 2015, 1093, Rz 15, m.w.N.). Besteht dagegen Streit über die Richtigkeit der Methodik eines (Unternehmensbewertungs-)Gutachtens oder streiten sich die Beteiligten --wie vorliegend-- über den Ansatz einzelner Berechnungsparameter eines ansonsten methodisch beanstandungsfreien Gutachtens, bedarf dies der Sachaufklärung durch das FG gemäß § 76 Abs. 1 FGO.
- 68** aa) Fehlt dem FG für eine entscheidungserhebliche Tatsachenfeststellung die eigene Sachkunde, ist es grundsätzlich gehalten, gemäß § 81 Abs. 1 Satz 2, § 82 FGO i.V.m. §§ 402 ff. der Zivilprozessordnung das Gutachten eines unabhängigen vereidigten Sachverständigen einzuholen. Dies gilt insbesondere, wenn die Bewertung eines Unternehmens streitig ist und sich daher die Notwendigkeit einer solchen Beweiserhebung hätte aufdrängen müssen (vgl. BFH-Beschluss vom 5. Oktober 2018 - IX B 48/18, BFH/NV 2019, 39, Rz 4, m.w.N.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 82 FGO Rz 56). Entscheidet das FG dagegen aufgrund eigener Sachkunde, muss es im Urteil darlegen, worauf diese Sachkunde beruht (BFH-Entscheidungen vom 14. Dezember 1976 - VIII R 76/75, BFHE 121, 410, BStBl II 1977, 474, unter 3., sowie vom 21. Dezember 2011 - VIII B 88/11, BFH/NV 2012, 600, Rz 4, m.w.N.; Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 82 FGO Rz 143).
- 69** bb) Nach diesen Grundsätzen erweist sich das Vorgehen des FG, einzelne Wertansätze des eingereichten --und von ihm als methodisch ordnungsgemäß angesehenen-- Unternehmensbewertungsgutachtens ohne Hinzuziehung eines Sachverständigen und ohne Darlegung eigener Sachkunde durch eigene Werte zu ersetzen, als verfahrensfehlerhaft.
- 70** (1) Dies gilt zwar nicht hinsichtlich des rein rechnerischen --und offenbar auch unstreitigen-- Irrtums im Gutachten, wonach bei der Ermittlung des Ertragswerts der Barwert des letzten Jahres der Detailplanphase (Jahr 2013) nicht berücksichtigt wurde und sich hierdurch --gemessen an den dort zugrunde gelegten Parametern-- ein um ... € zu geringer Unternehmenswert der H-GmbH ergab. Ebenso wenig bedurfte es für die Bewertung des nicht betriebsnotwendigen Vermögens eines Sachverständigenbeweises. Dieses Vermögen wurde vom Gutachter mit einem Gesamtwert von ... € erfasst, wobei er für das Grundstück ... einen Wert von ... € veranschlagte. Zutreffend war dagegen der Wertansatz von ... €, der dem Ergebnis der tatsächlichen Verständigung im parallel geführten FG-Klageverfahren ... entspricht.
- 71** (2) Soweit das FG dagegen für die Detailplanphase der Jahre 2011 bis 2013 eine vom bereinigten Umsatz abzuziehende Materialaufwandsquote von lediglich 69,5 % (2011), 70 % (2012) bzw. 70,5 % (2013) berücksichtigte und hierbei 0,5 Prozentpunkte (2011 und 2013) bzw. einen Prozentpunkt unter den Wertansätzen des Gutachters blieb, war diese Abweichung ohne Sachverständigenbeweis oder Darlegung eigener Sachkunde nicht möglich. Trotz der nur geringfügigen Abweichungen von den relativen Werten des Gutachtens zeigen sich im absoluten Bereich erhebliche Auswirkungen. Denn sowohl die Höhe der Umsätze, die Bemessungsgrundlage für den Abzug des

quotalen Materialaufwands ist, als auch die Kapitalisierung der Nettoeinnahmen führen selbst bei geringfügigsten Relativabweichungen zu beträchtlichen Hebelwirkungen bei der Ermittlung der (absoluten) Höhe des Ertragswerts.

- 72** Die Ermittlung der Materialaufwandsquote durch den Gutachter beruhte --aufbauend auf der Vergangenheitsanalyse-- auf Rohgewinnprognosen der Geschäftsführung der H-GmbH für die Jahre ab 2011, die sowohl den Verkauf von ... als auch denjenigen von ... betrafen (Bl. 19 des Gutachtens). Zwar mag die jeweilige Aufwandsquote aus den in der Stellungnahme der Finanzverwaltung vom 4. Mai 2015 genannten Gründen nicht hinreichend belegt und folglich unvertretbar gewesen sein. Dies berechtigte das FG allerdings nicht dazu, ohne weitere Sachaufklärung und insbesondere ohne Sachverständigenbeweis im Wege "sachgerechter" Schätzung abweichende (letztlich zwischen den Beteiligten vermittelnde) Quoten anzusetzen. Eine eigene diesbezügliche Sachkunde hat das FG nicht dargelegt. Unzutreffend war es in jedem Fall, für diese Werte die "historische Unternehmensentwicklung" der H-GmbH anzuführen, da das Ertragswertverfahren nach IDW S 1 --anders als das vereinfachte Verfahren nach §§ 199 ff. BewG-- zukunftsbezogen ausgestaltet ist (zur Abgrenzung vgl. Kohl in Fleischer/Hüttemann, Rechtshandbuch der Unternehmensbewertung, 2015, § 26 Rz 46, 50 f., 171). Die Prognosebetrachtung umfasst insbesondere die leistungs- und finanzwirtschaftliche Entwicklung des Unternehmens unter Berücksichtigung der erwarteten Markt- und Umweltentwicklungen (vgl. IDW S 1, Rz 75).
- 73** (3) Mangels dargelegter eigener Sachkunde war es dem FG zudem verwehrt, ohne Sachverständigenbeweis über die zwischen den Beteiligten streitige Höhe der Personaleinsatzquote (vermittelnd) zu befinden. Maßgebend sind auch insoweit die Prognosebeurteilungen der H-GmbH auf den Bewertungsstichtag des 31. Dezember 2010, die das FG nicht ohne die entsprechende Sachaufklärung als noch zu unkonkret ("vage") zurückweisen durfte. Hinzu kommt, dass die vom FG angesetzten Schätzwerte für die Jahre 2011 und 2012 mit jeweils 17,5 % noch unter dem belegbaren Wert des Jahres 2010 von 17,67 % liegen, sich für den Rückgang der Personaleinsatzquote aber keine Begründung in der Entscheidung findet. Nicht ausreichend ist es, dass sich das FG für die eigenen Schätzwerte auf den --geringeren-- Durchschnitt der Jahre 2007 bis 2010 von 17,23 % bezieht. Dies berücksichtigt insbesondere den Umstand nicht, dass sich die Personalkosten im ...bereich vom Jahr 2009 zum Jahr 2010 um ... € erhöhten.
- 74** cc) Das FG wird im zweiten Rechtsgang den Teilwert der zum 15. Dezember 2010 aus dem Betriebsvermögen entnommenen Beteiligung des Klägers an der H-GmbH unter Berücksichtigung vorgenannter Erwägungen erneut festzustellen haben. Bleibt das FG dabei, den Unternehmenswert der H-GmbH nach den Grundsätzen von IDW S 1 zu bestimmen, weist der Senat vorsorglich darauf hin, dass sich die nachzuholende Sachaufklärung nicht isoliert auf die beiden streitigen Parameter "Materialaufwand" und "Personalaufwand" beschränken darf. Ebenso sind mögliche Wechselwirkungen zu anderen Größen, die nach der IDW S 1-Methodik relevant sind bzw. sein können, einzubeziehen.
- 75** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de