

Urteil vom 25. February 2010, IV R 49/08

Tarifbegünstigter Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen - Unschädlichkeit der Buchwertausgliederung von Anteilen an Unterpersonengesellschaften - Unterbliebene Aufdeckung stiller Reserven einzelner Grundstücke - Buchwertausgliederung von 100 % igen Kapitalgesellschaftsanteilen - Begriff der "Berichtigung einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit" i.S. von § 129 Satz 1 AO - Auswechslung des Verfahrensgegenstandes nach § 68 Satz 4 Nr. 1 FGO

BFH IV. Senat

AO § 129, FGO § 68, EStG § 16, EStG § 34

vorgehend FG Nürnberg, 19. March 2008, Az: VI 247/2006

Leitsätze

1. Der Tarifbegünstigung des Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils bezüglich der KG I nach den §§ 16, 34 EStG steht nicht entgegen, dass --im Zusammenhang mit der Veräußerung-- Mitunternehmeranteile der KG I an der KG II (Unterpersonengesellschaft) zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen einer weiteren KG (III) ausgegliedert werden (Präzisierung der bisherigen Rechtsprechung).
2. Der Begriff der "Berichtigung einer ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit" i.S. von § 129 Satz 1 AO erfasst auch sprachliche Klarstellungen und Präzisierungen, mittels derer ein bisher auslegungsbedürftiger Verfügungssatz in einem nunmehr zweifelsfreien Sinne zum Ausdruck gebracht wird.

Tatbestand

I.

- 1** 1. Die Kläger und Revisionskläger zu 1 bis 7 (Kläger zu 1 bis 7) sowie die verstorbene Frau E.X., deren Gesamtrechtsnachfolger die Kläger zu 1 und 8 geworden sind, waren --als Angehörige des Familienstammes X.-- Gesellschafter (im Folgenden: Alt-Gesellschafter) der Y-KG (Beigeladene). Am 31. Dezember 1998 veräußerten sie ihre Gesellschaftsanteile an D.Y., der dem Familienstamm Y. angehört und bereits zuvor --neben C.Y.-- an der Y-KG beteiligt war.
- 2** 2. Erklärungsgemäß wurden die Veräußerungsgewinne in Höhe von insgesamt 21.443.704 DM mit Bescheid vom 5. September 2001 als nach den §§ 16, 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) 1998 tarifbegünstigte Einkünfte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung --AO--) festgestellt.
- 3** 3. Im Anschluss an eine bei der Y-KG durchgeführte Betriebsprüfung erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Tarifiermäßigung mangels Aufdeckung aller in den Mitunternehmeranteilen der Alt-Gesellschafter ruhenden stillen Reserven nicht mehr an, da die Y-KG nicht nur an mehreren weiteren Gesellschaften (Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften) beteiligt gewesen sei, sondern --so der Betriebsprüfungsbericht (S. 11)-- auch zahlreiche Grundstücke im Gesamthandsvermögen gehalten habe, und sowohl die Beteiligungen als auch der Grundbesitz kurze Zeit vor der Veräußerung der Mitunternehmeranteile zum Buchwert in das Betriebsvermögen der neu gegründeten und beteiligungsidentischen Z-KG übertragen worden seien. Nach den (bisherigen) Feststellungen des Finanzgerichts (FG) waren die Grundstücke unmittelbar vor der Veräußerung aus dem Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter ausgeschieden und in das Eigentum der Z-KG gelangt. Aus den Akten sowie dem Jahresabschluss der Y-KG zum 31. Dezember 1998 und den beigefügten Sonder- und Ergänzungsbilanzen ergibt sich hingegen, dass die fraglichen Grundstücke zum 1. Januar 1998 im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter gehalten und mit notariellem Vertrag vom 29. Dezember 1998 zum überwiegenden Teil (Buchwert rd. 7,1 Mio. DM) gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die Y-KG eingebracht und nur im Übrigen (Buchwert mutmaßlich rd. 1,832 Mio. DM) --auf der Grundlage des Gesellschafterbeschlusses

vom 12. Dezember 1998-- in das Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter bei der Z-KG überführt ("ausgegliedert") worden sind.

4. Die den Alt-Gesellschaftern einzeln bekannt gegebenen Feststellungsbescheide vom 12. Oktober 2005 weisen zwar neben den Anteilen am laufenden Verlust jeweils die erzielten Veräußerungsgewinne (insgesamt --nach Betriebsprüfung-- 24.128.434 DM) aus. Sie enthalten jedoch keine Feststellungen zur Tarifbegünstigung und nehmen --im Erläuterungsteil-- zudem auf die Ergebnisse der Außenprüfung Bezug. Während des Klageverfahrens ergingen am 28. Dezember 2006 weitere --wiederum einzeln bekannt gegebene-- Bescheide, mit denen die laufenden gewerblichen Einkünfte der Alt-Gesellschafter um die Gewinne aus den Anteilsveräußerungen erhöht wurden. Der Erlass dieser Berichtigungsbescheide ist auf § 129 AO und den Hinweis gestützt, dass die nicht begünstigten Veräußerungsgewinne aufgrund eines Eingabefehlers fälschlicherweise nicht als laufende Gewinne ausgewiesen worden seien.
5. Die Einsprüche der Kläger zu 1 bis 8 wurden zurückgewiesen. Die daraufhin erhobenen Klagen wurden vom FG verbunden (§ 73 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Sie blieben gleichfalls ohne Erfolg. Der Zweck der §§ 16, 34 EStG gebiete es, so die Vorinstanz, die Tarifbegünstigung nicht zu gewähren, wenn aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang mit der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wesentliche Betriebsgrundlagen der Personengesellschaft (einschließlich des Sonderbetriebsvermögens) zu Buchwerten und damit ohne Aufdeckung sämtlicher stiller Reserven in ein anderes Betriebsvermögen der Mitunternehmer (hier: Z-KG) übertragen werden. Feststellungen zum Wert der Grundstücke hat das FG nicht getroffen, da jedenfalls bezüglich der Beteiligung an der L-KG (Unterpersonengesellschaft), die aus dem Gesamthandsvermögen der Y-KG in dasjenige der Z-KG zu Buchwerten übertragen worden sei, nach Angaben des Steuerberaters vom 8. November 1998 von stillen Reserven in "Millionenhöhe" ausgegangen werden müsse (rd. 49 % aus 36,3 Mio. DM).
6. Mit der vom Bundesfinanzhof (BFH) zugelassenen Revision machen die Kläger geltend, dass im Rahmen des § 16 EStG Teilbetriebe --sowie diesen nach dem Transparenzgedanken gleichgestellte Personengesellschaftsanteile (Hinweis auf die Verfügung der Oberfinanzdirektion Koblenz vom 28. Februar 2007 S 2243 A - St 31 3, Deutsches Steuerrecht 2007, 992)-- als eigenständige Einheiten zu beurteilen seien und deshalb die Veräußerung eines Teilbetriebs unabhängig davon begünstigt werden müsse, ob der andere Teilbetrieb zurückbehalten oder zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen übertragen werde. Gleiches müsse --wiederum nach dem Transparenzgedanken-- für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt der Veräußerung von Anteilen an der Y-KG (Oberpersonengesellschaft) nach vorherigem Buchwerttransfer der Beteiligungen der Y-KG an den Unterpersonengesellschaften gelten. Unschädlich sei ferner auch die Auslagerung der Grundstücke gewesen, da jedenfalls bezogen auf die Gesamtheit des transferierten Grundbesitzes "stille Lasten" (insgesamt angesetzte Buchwerte überschreiten die tatsächlichen Verkehrswerte) vorgelegen hätten. Ihr Buchwertansatz habe keine Minderung der Veräußerungsgewinne bewirkt; die Grundstücksauslagerungen hätten deshalb auch nicht auf eine Steuerersparnis gezielt.
7. Die Kläger beantragen sinngemäß,
das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Feststellungsbescheide 1998 vom 28. Dezember 2006 dahin zu ändern, dass die Gewinne der Alt-Gesellschafter aus der Veräußerung ihrer Beteiligungen an der Y-KG als nach den §§ 16, 34 EStG begünstigte Gewinne festgestellt werden.
8. Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9. Die Revision ist begründet. Das Urteil der Vorinstanz ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
10. 1. Der Senat hat die im erstinstanzlichen Verfahren versäumte Beiladung der Y-KG mit Beschluss vom 27. August 2009 IV R 49/08 (juris) nachgeholt (§ 123 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. §§ 60 Abs. 3, 48 Abs. 1 Nr. 1, Halbsatz 1 FGO). Eine Beiladung des Erwerbers der Gesellschaftsanteile (D.Y.) kommt nicht in Betracht, da im anhängigen Rechtsstreit

ausschließlich über die Tarifbegünstigung der von den Alt-Gesellschaftern erzielten Veräußerungsgewinne zu entscheiden ist (vgl. auch Senatsurteil vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62).

- 11** 2. Das FG hat mit seinem Urteil über die Rechtmäßigkeit der nach § 129 AO ergangenen Berichtigungsbescheide vom 28. Dezember 2006 entschieden.
- 12** a) Dies ist insoweit frei von Bedenken, als die Bescheide nach Erhebung der Klage erlassen worden und damit gemäß § 68 Satz 4 Nr. 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden sind.
- 13** aa) Der Senat ist der Ansicht, dass der Verfahrensgegenstand nach dieser Vorschrift bereits dann ausgewechselt wird, wenn das FA den neuen Verwaltungsakt auf § 129 AO stützt (gl.A Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 68 Rz 70). Die Frage kann für das anhängige Verfahren jedoch offenbleiben, da das FG --wenn auch ohne ausdrückliche Erörterung-- jedenfalls zu Recht davon ausgegangen ist, dass im Streitfall auch die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 129 AO erfüllt sind.
- 14** bb) Letzteres ist ungeachtet dessen zu bejahen, dass bereits die unmittelbar nach der Betriebsprüfung ergangenen Änderungsbescheide vom 12. Oktober 2005 --die unter Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht für die aus den Anteilsübertragungen ausgewiesenen Veräußerungsgewinne keine Feststellungen zur Tarifbegünstigung getroffen haben-- dahin ausgelegt werden müssen, dass auch die aus der Übertragung der Beteiligungen an der Y-KG erzielten (Veräußerungs-)Gewinne als Teil der laufenden Einkünfte der Alt-Gesellschafter anzusetzen sind. Obgleich hiernach die Berichtigungsbescheide vom 28. Dezember 2006 nicht auf eine materielle Änderung der zunächst bekannt gegebenen Regelungen (vom 12. Oktober 2005) zielten, steht dies der Anwendbarkeit der Korrekturnorm des § 129 AO nicht entgegen, da der Begriff der "(Berichtigung einer) ähnlichen offenbaren Unrichtigkeit" (§ 129 Satz 1 AO) auch sprachliche Klarstellungen und Präzisierungen erfasst, mittels derer ein bisher auslegungsbedürftiger Verfügungssatz in einem nunmehr zweifelsfreien Sinne zum Ausdruck gebracht wird (vgl. z.B. von Wedelstädt in Beermann/Gosch, AO § 129 Rz 2 f.; Wernsmann in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 129 AO Rz 14; Tipke in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 129 AO Rz 28). Von den Klägern wird ferner nicht in Frage gestellt, dass der zunächst bekannt gegebene Wortlaut auf einem bloßen Eingabefehler und damit auf einem mechanischen Versehen des FA beruhte. Der Senat braucht deshalb nicht dazu Stellung zu nehmen, ob in Fällen der vorliegenden Art --bloße Klarstellung im Sinne einer bereits zuvor getroffenen, jedoch nur im Wege der Auslegung zu bestimmenden Regelung-- auch zunächst bewusst gewählte Formulierungen unter Rückgriff auf § 129 AO sprachlich korrigiert werden können.
- 15** b) Gleichwohl bedarf es vorliegend weiterer Ermittlungen zur Bestimmung des Klagegegenstands. Den Feststellungsakten ist insoweit zu entnehmen, dass die Alt-Gesellschafter im Zuge der Bereinigung gerichtlicher Kaufpreisstreitigkeiten einen Vergleich geschlossen und am 23. Februar 2007 beim FA beantragt haben, die Berichtigungsbescheide vom 28. Dezember 2006 entsprechend anzupassen. Gemäß Aktenlage hat das FA dem Antrag mit weiteren Änderungsbescheiden (§ 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO) vom 5. Juli 2007 --und damit vor Abschluss des erstinstanzlichen Verfahrens-- (betragsmäßig) entsprochen, hierbei jedoch an seiner bisherigen Rechtsauffassung zur Nichtbegünstigung der Veräußerungsgewinne festgehalten. Sollten die Bescheide (vom 5. Juli 2007) bekannt gegeben worden sein, wären sie gemäß § 68 Satz 1 FGO zum Gegenstand des Klageverfahrens geworden. Der Senat sieht insoweit von einer eigenen Sachverhaltsaufklärung ab, da --wie nachfolgend (zu II.3.) ausgeführt-- der Rechtsstreit auch in der Sache nicht entscheidungsreif ist.
- 16** 3. Das FG hat die Klage mit der Begründung abgewiesen, dass eine Tarifbegünstigung der von den Alt-Gesellschaftern erzielten Veräußerungsgewinne nach den §§ 16, 34 EStG ausscheide, weil die Y-KG unmittelbar vor der Anteilsveräußerung zumindest eine Beteiligung (L-KG) mit erheblichen stillen Reserven in das Gesamthandsvermögen der Z-KG (Schwesterpersonengesellschaft) zu Buchwerten übertragen habe. Der Senat kann sich dieser Beurteilung nicht anschließen.
- 17** a) Auszugehen ist hierbei davon, dass sowohl der Freibetrag als auch die Tarifiermäßigung nach § 16 Abs. 1 EStG 1998 (heute: Abs. 1 Satz 1) i.V.m. §§ 16 Abs. 4 und 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 1 EStG 1998 (heute: Abs. 3 und Abs. 2) zwar einerseits einen Härteausgleich für die punktuelle Besteuerung der nicht selten über einen längeren Zeitraum entstandenen stillen Reserven schaffen will (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, zu C.II.2.b der Gründe), andererseits aber diese Vergünstigungen nicht nur für die Veräußerung (oder Aufgabe) eines Betriebs in seiner Gesamtheit gewährt werden. Die Vorschriften begünstigen vielmehr auch den Gewinn, der aus der Veräußerung oder Aufgabe eines einzelnen Teilbetriebs, einer das gesamte Nennkapital umfassenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (fingierter Teilbetrieb) oder eines einzelnen Mitunternehmeranteils erzielt wird.

- 18** b) Demgemäß kann nicht fraglich sein, dass die isolierte Veräußerung eines Teilbetriebs (Teilbetrieb 1) durch eine Personengesellschaft ungeachtet dessen den §§ 16, 34 EStG untersteht, ob die Gesellschaft den gleichfalls zu ihrem Gesamthandsvermögen gehörenden Teilbetrieb 2 oder als sog. Oberpersonengesellschaft eine mitunternehmerische Beteiligung an einer Unterpersonengesellschaft zurückbehält und damit die stillen Reserven, die in diesen unternehmerischen Teileinheiten (Teilbetrieb 2; Mitunternehmeranteil an der Unterpersonengesellschaft) ruhen, nicht aufgedeckt werden. Hieran anknüpfend hat der Senat mit Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 74/06 (BFH/NV 2009, 725, zu II.3.d cc der Gründe) ausgeführt, dass ein Gewinn aus der Veräußerung (oder Aufgabe) von Teilbetrieb 1 auch dann privilegiert ist, wenn die Personengesellschaft zugleich die ihrem Teilbetrieb 2 dienenden (wesentlichen) Wirtschaftsgüter ganz oder teilweise zu Buchwerten in das Vermögen ihrer Gesellschafter überträgt. Nichts anderes kann gelten, wenn der Verkauf der Wirtschaftsgüter, die der eigenen gewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft zuzuordnen sind, mit der Buchwertausgliederung von Mitunternehmeranteilen an Unterpersonengesellschaften zusammentrifft.
- 19** c) Die vorstehenden Grundsätze sind nicht nur in dem zuletzt genannten Sachverhalt (im Folgenden: Vergleichsfall) zu beachten. Sie müssen gleichermaßen gelten, wenn --wie im Streitfall-- die Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft ihre Anteile veräußern und in sachlichem Zusammenhang hiermit Beteiligungen der Oberpersonengesellschaft zu Buchwerten in das Vermögen einer Schwesterpersonengesellschaft übertragen werden. Hierfür spricht nicht nur, dass auch die Beteiligung an einer Oberpersonengesellschaft (steuerrechtlich) kein Wirtschaftsgut ist und deshalb ihre Veräußerung als Verfügung über die Anteile des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zu werten ist (sog. Transparenz; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, zu C.III.3.b cc der Gründe; zu Mitunternehmeranteilen der Oberpersonengesellschaft vgl. Senatsurteil vom 1. Juli 2004 IV R 67/00, BFHE 206, 557, betreffend § 15 Abs. 4 EStG; Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., § 15 Rz 471). Hinzu kommt vor allem, dass es mit Rücksicht auf den Zweck der §§ 16, 34 EStG, die mit der zusammengeballten Besteuerung stiller Reserven typischerweise verbundenen Progressionseffekte abzumildern (s. oben zu II.3.a), nicht zu rechtfertigen wäre, den Streitfall (Veräußerung von Anteilen an der Oberpersonengesellschaft) --abweichend vom Vergleichsfall (Veräußerung der unternehmerischen Teileinheit durch die Oberpersonengesellschaft)-- von den Privilegien der §§ 16, 34 EStG auszunehmen. Dem steht insbesondere entgegen, dass der einzelne Mitunternehmer sowohl im Streitfall als auch im Vergleichsfall einen Veräußerungsgewinn mit Rücksicht auf die auf ihn entfallenden stillen Reserven an der nämlichen betrieblichen Einheit (eigener Betrieb der Oberpersonengesellschaft) realisiert und ihm dieser Gewinn --ungeachtet dessen, ob er auf der Übertragung des Gesamthandsvermögens oder auf der Übertragung des Gesellschaftsanteils beruht-- als Subjekt der Gewinnerzielung, d.h. als Teil seiner originären Einkünfte, zuzurechnen ist (vgl. --zum Vergleichsfall-- Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Juli 1995 GrS 1/93, BFHE 178, 86, BStBl II 1995, 617, zu C.IV.2.b cc der Gründe a.E.).
- 20** d) Zu berücksichtigen ist allerdings, dass im Vergleichsfall (Veräußerung der Wirtschaftsgüter, die der eigenen gewerblichen Tätigkeit der Personengesellschaft zuzuordnen sind, in Verbindung mit der Buchwertausgliederung von Mitunternehmeranteilen an Unterpersonengesellschaften; s. oben zu II.3.b) der erzielte Gewinn nur dann nach den §§ 16, 34 EStG begünstigt ist, wenn er auf der Realisierung der stillen Reserven in sämtlichen der eigenen Geschäftstätigkeit der Oberpersonengesellschaft dienenden wesentlichen Wirtschaftsgütern beruht. Als wesentliche Betriebsgrundlagen sind hierbei alle funktional oder quantitativ wesentlichen Wirtschaftsgüter anzusehen (BFH-Urteil vom 3. September 2009 IV R 61/06, BFH/NV 2010, 404, m.w.N.), ungeachtet dessen, ob diese im Gesamthandsvermögen oder im Sonderbetriebsvermögen (I oder II) der Mitunternehmer gehalten werden (BFH-Urteil vom 2. Oktober 1997 IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104). Folge hiervon ist nicht nur, dass die Vergünstigungen der §§ 16, 34 EStG zu versagen sind, wenn beispielsweise die der eigenen Geschäftstätigkeit der Personengesellschaft zuzuordnenden Grundstücke --im sachlichen Zusammenhang der Betriebsveräußerung durch die Oberpersonengesellschaft-- zu Buchwerten in das Vermögen einer Schwesterpersonengesellschaft oder in ein anderes betriebliches Eigenvermögen der Gesellschafter übertragen (oder überführt) werden (sog. Gesamtplanrechtsprechung; BFH-Urteil vom 6. September 2000 IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229). Gleiches gilt darüber hinaus bezogen auf die Gegebenheiten des Streitfalls (Veräußerung von Gesellschaftsanteilen an der Oberpersonengesellschaft in Verbindung mit der Buchwertausgliederung von Mitunternehmeranteilen an Unterpersonengesellschaften), wenn im Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung durch die Obergesellschafter eine oder mehrere der in ihrem Sonderbetriebsvermögen oder im Gesamthandsvermögen der Oberpersonengesellschaft gehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zu Buchwerten in andere Betriebsvermögen ausgliedert werden.
- 21** e) Der Senat weicht mit diesen Grundsätzen nicht von seiner bisherigen Rechtsprechung ab. Zwar wurden auch in

dem dem Urteil in BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 zugrunde liegenden Fall mitunternehmerische Beteiligungen einer Oberpersonengesellschaft --vor Veräußerung der Anteile an dieser Gesellschaft-- in das Vermögen einer Schwesterpersonengesellschaft zu Buchwerten übertragen. Gegenstand der vorgeschalteten Buchwertausgliederungen waren jedoch darüber hinaus auch Grundstücke mit erheblichen stillen Reserven.

- 22** 4. Unter Berücksichtigung der vorstehenden Erläuterungen hätte die Vorinstanz die Klagen nicht aufgrund des Umstands abweisen dürfen, dass die Y-KG ihre mitunternehmerschaftlichen Beteiligungen an verschiedenen Unterpersonengesellschaften zu Buchwerten auf die Z-KG übertragen hatte. Wie erläutert, war dies für die Begünstigung der Anteilsveräußerungen nach den §§ 16, 34 EStG ohne Rücksicht auf die tatsächlichen Werte der Unterbeteiligungen unschädlich. Gleiches gilt, soweit den übertragenen Personengesellschaftsanteilen Wirtschaftsgüter des jeweiligen Sonderbetriebsvermögens der Y-KG (also beispielsweise Anteile an Komplementär-Kapitalgesellschaften) zuzuordnen gewesen sein sollten.
- 23** 5. Die Sache ist jedoch nicht entscheidungsreif, da das FG weder den Umfang der ausgegliederten Wirtschaftsgüter, die nicht zu den Beteiligungen der Y-KG an ihren Unterpersonengesellschaften gehörten, noch die Höhe der hierauf entfallenden stillen Reserven ermittelt hat.
- 24** a) Bezüglich der Grundstücke wird das FG zunächst festzustellen haben, ob --wie den Akten zu entnehmen (vgl. oben zu I.3.)-- der überwiegende Teil des Grundbesitzes von den Gesellschaftern der Y-KG in deren Gesamthandsvermögen eingebracht worden ist. Sollte sich dies als zutreffend erweisen, so wären die hiervon betroffenen Grundstücksanteile von den Alt-Gesellschaftern nicht zu Buchwerten zurückbehalten, sondern mit ihren Anteilsrechten an D.Y. veräußert worden.
- 25** b) Ein schädlicher Buchwertrückbehalt könnte sich hiernach nur bezüglich der weiteren, entweder in das Gesamthandsvermögen der Z-KG oder --entsprechend der Aktenlage-- in das Sonderbetriebsvermögen bei der Z-KG ausgelagerten Grundstücke ergeben haben. Demgemäß wird das FG für diese (ausgegliederten) Grundstücke --soweit sie dem Sonderbetriebsvermögen der Alt-Gesellschafter (Veräußerer) zuzuordnen waren-- zu überprüfen haben, ob sie funktional oder mit Rücksicht auf die Höhe der stillen Reserven zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen der eigenen Geschäftstätigkeit der Y-KG gehörten.
- 26** c) Angesichts dieses Verfahrensstands sieht der Senat keine Veranlassung, zum Vortrag der Kläger Stellung zu nehmen, nach dem die unterbliebene Aufdeckung stiller Reserven einzelner Grundstücke (oder Flurstücke) dann der Begünstigung der Anteilsveräußerung nicht entgegenstehe, wenn der tatsächliche Wert des insgesamt ausgelagerten Grundbesitzes dessen (Gesamt-)Buchwert unterschreitet.
- 27** d) Aufgrund des gegenwärtigen Sachstands lässt der Senat ferner offen, ob er an der im Urteil in BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104 vertretenen Auffassung, nach der auch die Buchwertausgliederung von 100 %-igen Kapitalgesellschaftsanteilen die Tarifvergünstigung für die Aufgabe (Veräußerung) des Betriebs der Personengesellschaft oder --wie Streitfall-- für die Veräußerung der Gesellschaftsanteile an der Personengesellschaft ausschließt, festhält. Hiergegen könnte der Umstand sprechen, dass --wie erläutert-- Beteiligungen, die das gesamte Nennkapital einer Kapitalgesellschaft umfassen, für Zwecke der Vergünstigungen nach den §§ 16, 34 EStG als (fingierter) Teilbetrieb zu behandeln sind und es deshalb nahe liegt, sie den dargestellten Grundsätzen über die Unschädlichkeit der Buchwertausgliederung von Beteiligungen an (Unter-)Personengesellschaften zu unterstellen. Abgesehen von dieser --vorliegend nicht abschließend zu entscheidenden-- Rechtsfrage, wird die Vorinstanz im zweiten Rechtsgang jedenfalls zu beachten haben, dass die Buchwertübertragung solcher Kapitalgesellschaftsanteile der Y-KG, die zu ihrem Sonderbetriebsvermögen bei den ausgegliederten Unterpersonengesellschaften gehörten, der Begünstigung der Anteilsveräußerungen durch die Gesellschafter der Y-KG nach den §§ 16, 34 EStG nicht entgegensteht (s. oben zu II.4.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de