

# Urteil vom 29. November 2017, X R 34/15

## Sachliche Verflechtung bei Betriebsaufspaltung - Überlagerung durch eine Betriebsverpachtung im Ganzen - Urteilsaufhebung aufgrund unzureichender Sachverhaltfeststellungen

ECLI:DE:BFH:2017:U.291117.XR34.15.0

BFH X. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, FGO § 115 Abs 3, FGO § 118 Abs 2

vorgehend FG Köln, 26. August 2015, Az: 15 K 2410/15

## Leitsätze

1. NV: Büroräume sind im Regelfall als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen .
2. NV: Eine zu einer Betriebsaufspaltung führende sachliche Verflechtung ist auch dann anzunehmen, wenn die wesentliche Betriebsgrundlage, die ein Gesellschafter einer Betriebs-Kapitalgesellschaft überlässt, zwar nicht im Eigentum des Gesellschafters steht, er sie aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist .
3. NV: Je nach den Umständen des Einzelfalls können auch immaterielle Wirtschaftsgüter als funktional wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen sein .
4. NV: Trotz Beendigung einer Betriebsaufspaltung kann eine Betriebsaufgabe im vormaligen Besitzunternehmen vermieden werden, wenn zugleich die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen gegeben sind und fortauern .
5. NV: Unzureichende Feststellungen der Tatsacheninstanz sind als materiell-rechtlicher Fehler anzusehen, der auch ohne entsprechende Rüge zur Urteilsaufhebung führt .
6. NV: Eine durch das FG ausgesprochene Revisionszulassung bindet den BFH .

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27. August 2015 15 K 2410/15 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2000 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt wurden. Der Kläger gründete im Jahr 1979 ein gewerbliches Einzelunternehmen, das sich im Bereich des Garten- und Landschaftsbaus betätigte. Der Vater (V) des Klägers war zu diesem Zeitpunkt Inhaber einer Gärtnerei, die er auf dem ihm gehörenden --und aus mehreren Flurstücken bestehenden-- Grundstück X betrieb.
- 2 Dem Kläger standen für seinen Betrieb ebenfalls Teilflächen des Grundstücks X zur Verfügung. So konnte er Büroräume mit einer Größe von ca. 100 qm alleine nutzen. Ferner war ihm eine Mitbenutzung der Kundenparkplätze im vorderen (westlichen) Teil und der Abstellflächen im hinteren (östlichen) Teil des Grundstücks möglich. Zur Rechtsgrundlage dieser Gebrauchsüberlassungen hat das Finanzgericht (FG) keine Feststellungen getroffen. Die

Kläger hatten zunächst vorgetragen, die Nutzung habe auf "mündlichen Vereinbarungen und Gewohnheitsrecht" beruht. Später haben sie erklärt, dieses Argument sei "unzureichend oder irrtümlich" gewesen. Tatsächlich habe V lediglich eine mündliche Duldung zugunsten des Klägers ausgesprochen. Über andere betrieblich genutzte Flächen verfügte der Kläger nicht.

- 3 Im Jahr 1981 verpachtete V seinen Gärtnereibetrieb an den Bruder des Klägers (B).
- 4 1987 gründete der Kläger eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und einziger Geschäftsführer er war. Am 16. Juli 1987 schloss er mit der GmbH einen "Pacht- und Übernahmevertrag" (PÜV). Danach verpachtete er seinen Betrieb an die GmbH. Zum Pachtobjekt gehörte ausdrücklich auch "die Nutzung der Büro- und Geschäftsräume <auf dem Grundstück X>, die Nutzung der dort vorgesehenen Kundenparkplätze sowie die Nutzung sämtlicher Park- und Abstellflächen für die Maschinen, Transportmittel und Fahrzeuge des Pächters" (§ 1 Abs. 1 Buchst. a PÜV). Ferner wurden sämtliche in und an den Gebäuden angebrachten technischen Anlagen, Teile des beweglichen Anlagevermögens (lt. Anlage 1 zum PÜV), der Kundenstamm, die Geschäftsorganisation, die Einkaufsverbindungen und der Firmenname verpachtet. Die nicht mitverpachteten Wirtschaftsgüter des beweglichen Anlagevermögens (lt. Anlage 2 zum PÜV) wurden für 88.220 DM netto an die GmbH verkauft. Der Pächter war zur Instandhaltung der Pachtgegenstände auf eigene Kosten verpflichtet. Von ihm neu angeschaffte Gegenstände des Anlagevermögens sollten nicht Eigentum des Verpächters werden (§ 4 Abs. 2 PÜV).
- 5 Der Vertrag wurde zunächst für eine feste Laufzeit von zehn Jahren geschlossen; danach sollten bestimmte Kündigungs- und Verlängerungsoptionen bestehen (§ 2 Abs. 1 bis 4 PÜV). Aufgrund einer Vertragsänderung vom 2. September 1998 ist die Vertragslaufzeit auf unbestimmte Zeit verlängert worden. Für den Fall der Beendigung des Pachtvertrags wurde vereinbart, dass der Pächter das Pachtobjekt auf Verlangen des Verpächters an diesen zurückzugeben habe. Davon abweichend solle der Verpächter in die auf den Pächter übergegangenen Vertragsverhältnisse jedoch nur dann wieder eintreten, soweit dies ausdrücklich vereinbart würde. Andernfalls solle das gesamte bewegliche materielle und immaterielle Anlagevermögen auf den Pächter übergehen (§ 2 Abs. 6 PÜV).
- 6 Die monatliche Pacht wurde auf 3.000 DM netto festgelegt. Für ihre Bemessung war die Verzinsung eines nach Maßgabe des Ertragswertverfahrens ermittelten fiktiven Unternehmenskaufpreises maßgebend (§ 4 Abs. 1 PÜV).
- 7 Im Jahr 1988 erwarb der Kläger das unmittelbar an das Grundstück X angrenzende Grundstück Y. Eine Teilfläche dieses Grundstücks bebaute er in der Folgezeit mit einem selbstgenutzten Einfamilienhaus.
- 8 Mit Vertrag vom 7. Juli 1989 vermietete der Kläger der GmbH eine andere Teilfläche des Grundstücks Y mit einer Größe von "ca. 3.000 qm" und gestattete ausdrücklich deren Untervermietung. Die jährliche Miete sollte sich auf 40.000 DM belaufen. Am selben Tage schlossen die GmbH und B --der größere Baumschulflächen in unmittelbarer Umgebung seiner Gärtnerei benötigte-- einen "Grundstücksüberlassungsvertrag". Danach überließ die GmbH dem B die soeben vom Kläger angemietete Teilfläche des Grundstücks Y zur Nutzung; im Gegenzug überließ B der GmbH eine --zeichnerisch genau bestimmte-- Teilfläche von "ca. 3.000 qm" in der Südostecke des --weiterhin dem V gehörenden-- Grundstücks X zur Nutzung. Auf dieser Teilfläche stellte die GmbH in der Folgezeit die Maschinen und Nutzfahrzeuge ihres Betriebs ab. Ein Barentgelt hatte keine der Vertragsparteien zu entrichten.
- 9 Im Jahr 1994 verstarb V. Die Erbfolge richtete sich nach den gesetzlichen Vorschriften, wobei auf den Grundbuchblättern der Flurstücke, aus denen das Grundstück X bestand, Höfevermerke eingetragen waren. Am 27. Januar 1995 gaben B und die Mutter (M) des Klägers eine notariell beurkundete Erklärung ab. Danach habe zwischen V, M und B Einvernehmen bestanden, dass der Betrieb und der Grundbesitz ungeteilt erhalten bleiben und B alleiniger Hoferbe sein solle. B habe die Hoferbfolge angenommen. Bezüglich des hoffreien Vermögens sei die gesetzliche Erbfolge eingetreten ( $\frac{1}{2}$  M; je  $\frac{1}{4}$  B und der Kläger). In einer weiteren notariellen Urkunde vom selben Tage übertrug M ihren hälftigen Anteil am Nachlass des V sowie ihre Anteile am Grundbesitz auf B und verzichtete auf alle höferechtlichen Abfindungsansprüche.
- 10 Im Jahr 1994 ergingen gegen den Kläger zwei Ordnungsverfügungen wegen der baurechtlich unzulässigen Nutzung des Grundstücks X sowohl durch den Gewerbebetrieb des Klägers als auch durch das von B betriebene Gartencenter.
- 11 Im Jahr 1998 verstarb auch M. Sie wurde ebenfalls nach den gesetzlichen Vorschriften beerbt. Am 27. Dezember 1999 regelten B und der Kläger in einem notariell beurkundeten Vertrag die erbrechtlichen Fragen. B übertrug dem Kläger ein großes Grundstück, einen Traktor und einen Geldbetrag von 600.000 DM. Im Gegenzug verpflichtete sich der Kläger, gegen die Hoferbfolge des B keine Einwendungen mehr zu erheben. Ferner sollte die GmbH die von ihr

auf dem Grundstück X genutzten Gebäudeteile (Büro- und Sozialräume) sowie die ihr aufgrund des Vertrags vom 7. Juli 1989 überlassenen Abstellflächen auf dem Grundstück X bis spätestens sechs Monate nach Rechtswirksamkeit der notariellen Vereinbarung, jedoch frühestens zum 30. Juni 2000, geräumt an B herausgeben. Ab dem 1. Oktober 1999 hatte der Kläger für die Nutzung der Gebäudeteile eine Entschädigung von 2.300 DM netto zu zahlen. B sollte die von ihm genutzte Teilfläche des Grundstücks Y bis zum 31. März 2001 geräumt an den Kläger herausgeben. Im Übrigen sollten die zwischen den Brüdern getroffenen Vereinbarungen unberührt bleiben; insoweit verwies Nr. III.5. der notariellen Urkunde auf eine "Hausordnung", die im Rahmen eines Mediationsverfahrens vereinbart worden sei.

- 12** Am 1. April 2000 verlegte die GmbH ihren Betrieb vom Grundstück X auf das Grundstück Z, das der Klägerin gehörte und von der GmbH für 22.500 DM netto monatlich angemietet wurde.
- 13** Trotz der Verringerung des Umfangs des vom Kläger an die GmbH verpachteten Vermögens blieb die von der GmbH aufgrund des PÜV gezahlte Pacht von 3.000 DM monatlich unverändert. In einem Nachtrag zum PÜV vom 27. Oktober 2001 erklärten die Vertragsparteien, die bisherige Höhe der Pacht solle --im Hinblick darauf, dass bisher niemals eine Pachterhöhung vorgenommen worden sei-- beibehalten werden, "obwohl nunmehr Büroräume und Abstellflächen nicht mehr Gegenstand des Pachtvertrags sind".
- 14** In ihren Einkommensteuererklärungen erklärten die Kläger die Einnahmen des Klägers aus dem PÜV und den Gewinnausschüttungen der GmbH als gewerbliche Einkünfte aus einer Betriebsverpachtung im Ganzen. Die Einnahmen aus der Vermietung der Teilfläche des Grundstücks Y an die GmbH erklärten die Kläger als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah auch diese Einnahmen als gewerblich an.
- 15** Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, zwischen dem Kläger und der GmbH habe aufgrund der Überlassung von Teilflächen des Grundstücks X eine Betriebsaufspaltung bestanden. Diese sei durch die Verlegung des Betriebs auf das Grundstück Z zum 1. April 2000 beendet worden. Nach diesem Zeitpunkt habe der Kläger der GmbH auch keine andere wesentliche Betriebsgrundlage mehr überlassen, so dass die Betriebsaufspaltung nicht habe fortgesetzt werden können. Das bewegliche Anlagevermögen sei keine wesentliche Betriebsgrundlage, weil es überaltert und wirtschaftlich verbraucht sei. Die firmenwertbildenden Faktoren (Kundenstamm, Geschäftsorganisation, Einkaufsbeziehungen) des Jahres 1987 seien im Jahr 2000 nicht mehr als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen. Dies zeige sich schon daran, dass die GmbH im Wirtschaftsjahr 1999/2000 einen Neukunden gewonnen habe, auf den ein Umsatzanteil von 12,2 % entfalle. Die Kunden des Jahres 1987 hätten keine erhebliche Bedeutung für die GmbH mehr gehabt. Der Kundenstamm habe sich verflüchtigt. Insbesondere sei angesichts des hohen Anteils öffentlicher Auftraggeber zu berücksichtigen, dass deren Aufträge regelmäßig aufgrund von Ausschreibungen vergeben würden. Dann müsse aber der preisgünstigste Anbieter beauftragt werden. Die Verpachtung eines aus öffentlichen Auftraggebern bestehenden Kundenstamms sei daher vergaberechtlich nicht möglich.
- 16** Damit sei das bisherige Besitzunternehmen zum 1. April 2000 aufgegeben worden. Der Prüfer ermittelte anhand der Durchschnittsergebnisse der Jahre 1997 bis 2000 für die GmbH-Anteile einen gemeinen Wert von 2.507.000 DM und einen Aufgabegewinn von 2.107.000 DM.
- 17** Ferner seien die gesamten Pachtzahlungen der GmbH an den Kläger ab dem 1. April 2000 als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) anzusehen. Da das Wirtschaftsjahr der GmbH jeweils zum 30. Juni endete, verminderte der Prüfer die Pachteinnahmen bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb um 9.000 DM (jeweils 3.000 DM für die drei Monate von April bis Juni) und erhöhte die Einkünfte aus Kapitalvermögen um denselben Betrag.
- 18** Das FA erließ daraufhin am 24. April 2007 den angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid und folgte darin dem Prüfer.
- 19** Im Einspruchsverfahren vertraten die Kläger in erster Linie die Auffassung, es habe niemals eine Betriebsaufspaltung bestanden, weil das überlassene Grundstück nicht als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sei. Dem Kläger habe kein Nutzungsrecht am Grundstück X zugestanden, so dass er insoweit auch nichts an die GmbH habe verpachten können. Der PÜV sei in diesem Punkt "falsch". Hilfsweise habe eine Betriebsaufspaltung nicht nur im Hinblick auf die Grundstücksüberlassung, sondern auch aufgrund der Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter (Kundenstamm, Geschäftsorganisation, Einkaufsverbindungen, Firmenname) bestanden. Der Betrieb sei seit 1987 zwar gewachsen, strukturell aber unverändert geblieben. Die im Jahr 1987 vorhandenen Auftraggeber, insbesondere die Städte und Gemeinden, seien noch von erheblicher Bedeutung. Eine

auf die Überlassung dieser Wirtschaftsgüter gestützte Betriebsaufspaltung sei aber auch über das Streitjahr 2000 hinaus fortgeführt worden, so dass es nicht zu einer Gewinnrealisierung gekommen sei. Zumindest habe eine Betriebsverpachtung im Ganzen über das Jahr 2000 hinaus bestanden. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei eine Fortführungsabsicht des Verpächters zu unterstellen; es genüge, wenn die Wiederaufnahme des Betriebs in gleichartiger oder ähnlicher Weise möglich sei.

- 20 Weiter hilfsweise wäre für den Fall, dass im Streitjahr ein Gewinnrealisierungstatbestand verwirklicht worden sein sollte, zumindest der Wertansatz der GmbH-Anteile erheblich zu mindern. Die GmbH sei im Jahr 2005 insolvent geworden; dies habe sich bereits im Jahr 2003 abgezeichnet. Auf Basis der von der GmbH in den Jahren 2001 bis 2005 tatsächlich erzielten Erträge ergebe sich ein Unternehmenswert von 100.707 DM.
- 21 Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Das FA führte aus, die Teilfläche des Grundstücks X sei von 1987 bis 1989 wesentliche Betriebsgrundlage gewesen. Anschließend sei die vom Kläger an die GmbH überlassene Teilfläche des Grundstücks Y wesentliche Betriebsgrundlage gewesen, die Betriebsaufspaltung also ohne Unterbrechung bis ins Streitjahr fortgesetzt worden. Nach den "Pflugtausch-Grundsätzen" (Urteil des Reichsfinanzhofs vom 13. September 1939 VI 509/39, RStBl 1940, 13) diene auch die tauschweise Überlassung von Flächen an einen anderen Landwirt unmittelbar dem eigenen Betrieb. Die Kläger hätten während einer früheren Außenprüfung vorgetragen, die Anpachtung der Teilfläche des Grundstücks Y sei für die GmbH betriebsnotwendig. Dies beruhe darauf, dass die Möglichkeit, ein geeignetes Tauschobjekt anbieten zu können, unabdingbare Voraussetzung dafür gewesen sei, von B eine Nutzungsbefugnis in Bezug auf das Grundstück X zu erhalten. Die Vermeidung der Gewinnrealisierung durch Annahme einer Betriebsverpachtung im Ganzen komme nicht in Betracht, weil der frühere Betrieb des Einzelunternehmens angesichts der Aufgabe der Nutzung der Grundstücke X und Y auch bei einer Beendigung des PÜV nicht mehr identitätswahrend hätte fortgesetzt werden können. Der Prüfer habe den Wert der GmbH-Anteile ordnungsgemäß ermittelt. Die von den Klägern angeführten Vorgänge hätten sich erst mehrere Jahre nach dem Bewertungsstichtag ereignet und könnten daher den Stichtagswert nicht beeinflussen.
- 22 Das FG gab der Klage in Bezug auf die Entstehung eines Aufgabegewinns statt (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 286). Es hat offengelassen, ob durch den Abschluss des PÜV im Jahr 1987 eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger und der GmbH entstanden ist. Sollte eine sachliche Verflechtung durch Überlassung des Grundstücks X begründet worden sein, wäre sie jedenfalls bereits 1989 wieder beendet worden, als nicht mehr der Kläger, sondern B dieses Grundstück der GmbH überlassen habe. Der Tausch zwischen dem Grundstück X und dem Grundstück Y habe eine mögliche Betriebsaufspaltung nicht verlängert, weil das Grundstück Y keine wesentliche Betriebsgrundlage, sondern nur ein "Zahlungsmittel" gewesen sei. Sollte im Jahr 1987 eine sachliche Verflechtung durch die Überlassung sonstiger Wirtschaftsgüter begründet worden sein, hätte sie jedenfalls über das Streitjahr 2000 hinaus fortbestanden.
- 23 Soweit die Kläger darüber hinaus beantragt hatten, die Pachtzahlungen nicht als Einkünfte aus Kapitalvermögen, sondern als Teil der gewerblichen Einkünfte zu behandeln, verwarf das FG die Klage mangels Beschwer als unzulässig.
- 24 Mit seiner Revision verfolgt das FA seine Auffassung weiter. Dem Kläger habe, auch ohne Eigentümer zu sein, ein Nutzungsrecht an Teilen des Grundstücks X zugestanden. Darin sei eine wesentliche Betriebsgrundlage zu sehen, die im Jahr 1989 durch die Teilfläche des Grundstücks Y ersetzt worden sei. Diese Teilfläche stelle kein bloßes Zahlungsmittel oder ein beliebig austauschbares Objekt dar; vielmehr sei ihre Überlassung an B eine notwendige Voraussetzung für die weitere Nutzung des Grundstücks X gewesen. Damit habe es sich um ein für die GmbH funktional wesentliches Wirtschaftsgut gehandelt. Nach der Betriebsverlegung zum 1. April 2000 habe der Kläger der GmbH keine anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr überlassen.
- 25 Das FA beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit darin der Klage stattgegeben wurde, und die Klage vollständig abzuweisen.
- 26 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 27 Sie sind der Auffassung, das FG hätte die Revision nicht zulassen dürfen. Das Revisionsvorbringen des FA, das sich auf die Frage des Bestehens einer Betriebsaufspaltung beschränke, sei nicht entscheidungserheblich, da jedenfalls eine Betriebsverpachtung im Ganzen auch über das Streitjahr hinaus fortbestanden habe.

- 28** Der Kläger habe auf dem Grundstück X keine konkret bestimmten Flächen nutzen dürfen; vielmehr habe B lediglich das Abstellen von Fahrzeugen an denjenigen Stellen geduldet, die gerade frei gewesen seien. Diese Abstellflächen seien für die GmbH nicht von besonderer Bedeutung gewesen. Die GmbH hätte ihre Geräte, Maschinen und Fahrzeuge jederzeit unentgeltlich im öffentlichen Straßenraum abstellen können.
- 29** In ihrer Revisionserwiderung haben die Kläger zunächst in Abrede gestellt, dass B auf die Überlassung der Teilfläche des Grundstücks Y angewiesen gewesen sei. Im weiteren Verlauf des Revisionsverfahrens haben sie dann aber behauptet, B habe dringend weitere Flächen für seine Gärtnerei benötigt; er habe ein großes Interesse daran gehabt, dass ihm genau die unmittelbar an sein eigenes Grundstück angrenzende Teilfläche des Grundstücks Y zur Verfügung gestellt werde.
- 30** Sollte das Verfahren an das FG zurückverwiesen werden, wäre noch zu klären, ob die über den 1. April 2000 hinaus fortgesetzten Pachtzahlungen der GmbH an den Kläger eine vGA darstellen. Dies könne jedenfalls nicht für den vollen Betrag der Pachtzahlungen gelten. Ferner haben die Kläger ein weiteres Gutachten zur Ermittlung des gemeinen Werts der GmbH-Anteile eingereicht.

## Entscheidungsgründe

II.

- 31** Die Revision ist zulässig, insbesondere --entgegen der Auffassung der Kläger-- statthaft.
- 32** Das FG hat die Revision ausdrücklich zugelassen. Diese Entscheidung bindet das Revisionsgericht (§ 115 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Abgesehen davon war die Revisionszulassung auch in der Sache geboten (vgl. unten III.4.a).

III.

- 33** Die Revision ist auch begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 34** Das angefochtene Urteil ist schon deshalb aufzuheben, weil die Feststellungen des FG keine Beurteilung der Frage erlauben, ob eine Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger und der GmbH durch die Überlassung von Teilen des Grundstücks X (dazu unten 1.) oder die Überlassung sonstiger Wirtschaftsgüter bestanden hat (unten 2.). Das Urteil stellt sich --anders als die Kläger meinen-- auch nicht aus anderen Gründen als richtig dar, weil die bisherigen Feststellungen des FG nicht den sicheren Schluss zulassen, dass eine etwaige Betriebsverpachtung im Ganzen über das Streitjahr hinaus fortgeführt worden ist (unten 3.). Weil dem Senat aufgrund fehlender tatsächlicher Feststellungen eine eigene Entscheidung verwehrt ist, geht die Sache an die Vorinstanz zurück (unten 4.).
- 35** 1. Das FG hat keine Feststellungen zu der --möglicherweise entscheidungserheblichen-- Frage getroffen, ob die vom Kläger an die GmbH verpachteten Büroräume auf dem Grundstück X für diese eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellten (Senatsurteil vom 26. Mai 1993 X R 78/91, BFHE 171, 476, BStBl II 1993, 718). Unzureichende Sachverhaltsfeststellungen der Tatsacheninstanz sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung als materiell-rechtlicher Fehler anzusehen, der auch ohne entsprechende Rüge zur Urteilsaufhebung führt (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 17. November 2015 VIII R 67/13, BFHE 252, 207, BStBl II 2016, 569, Rz 10, m.w.N.).
- 36** a) Dem Kläger standen von der Betriebsgründung im Jahr 1979 bis zur Betriebsverlegung im Jahr 2000 --also mehr als 20 Jahre lang-- durchgehend die nach seinen Angaben etwa 100 qm großen Büroräume auf dem Grundstück X zur alleinigen Nutzung zur Verfügung. Er hat diese Nutzungsbefugnis nach dem klaren Wortlaut des § 1 Abs. 1 Buchst. a PÜV im Jahr 1987 ausdrücklich an die GmbH mitverpachtet und noch im Nachtrag zum PÜV vom 27. Oktober 2001 bekräftigt, dass die Büroräume bis zur Betriebsverlegung Gegenstand des Pachtvertrags gewesen seien.
- 37** Das Schweigen des vorinstanzlichen Urteils zu der Frage, ob die Büroräume als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind, beruht offenbar auf der Fehlvorstellung des FG, mit Abschluss des "Grundstücksüberlassungsvertrags" zwischen B und der GmbH am 7. Juli 1989 seien alle zuvor getroffenen Vereinbarungen über die Nutzung des Grundstücks X ersetzt worden. Dies ist aber nach dem klaren Inhalt der vom

FG festgestellten Vertragsunterlagen nicht der Fall: Der "Grundstücksüberlassungsvertrag" hat lediglich das vorherige Mitbenutzungsrecht des Klägers in Bezug auf die im östlichen Teil des Grundstücks X gelegenen Abstellflächen durch ein --nunmehr von B eingeräumtes-- Alleinnutzungsrecht der GmbH ersetzt, das Gegenleistung für die gegenläufige Überlassung einer Teilfläche des Grundstücks Y an B war. Hinsichtlich der darüber hinausgehenden Rechte des Klägers zur alleinigen Nutzung der Büroräume und der Mitnutzung der im westlichen Teil des Grundstücks X gelegenen Kundenparkplätze blieb es hingegen bei der bereits von V --der unverändert Eigentümer des Grundstücks X war-- eingeräumten Nutzungsbefugnis.

- 38** Nach den vom FG in Bezug genommenen --und damit i.S. des § 118 Abs. 2 FGO festgestellten-- Vertragsunterlagen kommt zudem in Betracht, dass der Kläger der GmbH neben den Büroräumen noch weitere Räume auf dem Grundstück X verpachtet hat. So ist im PÜV nicht nur von Büroräumen, sondern von "Büro- und Geschäftsräumen" die Rede. In Abschnitt I.2.b des Erbaueinensetzungsvertrages vom 27. Dezember 1999 werden "Büro und Sozialräume" genannt. Der Kläger und die GmbH verfügten bis zur Betriebsverlegung auf das Grundstück Z über keine anderen Büroräume als diejenigen, die auf dem Grundstück X belegen waren.
- 39** b) Büroräume sind im Regelfall als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen. Dies gilt nicht nur für ganze Bürogebäude (z.B. BFH-Urteile vom 23. Mai 2000 VIII R 11/99, BFHE 192, 474, BStBl II 2000, 621, und vom 1. Juli 2003 VIII R 24/01, BFHE 202, 535, BStBl II 2003, 757, unter II.2.a) bzw. Miteigentumsanteile an Bürogebäuden (BFH-Urteil vom 10. November 2005 IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176), sondern auch für eine Büroetage (BFH-Urteile vom 14. Februar 2007 XI R 30/05, BFHE 216, 559, BStBl II 2007, 524, und vom 10. Juni 2008 VIII R 79/05, BFHE 222, 320, BStBl II 2008, 863, unter II.2.) und selbst für einen Büroraum in einem ansonsten zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhaus ("häusliches Arbeitszimmer"), wenn sich dort der Mittelpunkt der Geschäftsleitung der Betriebs-Kapitalgesellschaft befindet (BFH-Urteil vom 13. Juli 2006 IV R 25/05, BFHE 214, 343, BStBl II 2006, 804; im Ergebnis ebenso bereits BFH-Urteil vom 13. Dezember 2005 XI R 45/04, BFH/NV 2006, 1453, unter II.1.).
- 40** c) Zwar standen die an die GmbH verpachteten Büroräume nicht im Eigentum des Klägers, sondern zunächst im Eigentum des V, ab 1994 im Eigentum einer Erbengemeinschaft, zu deren Mitgliedern auch der Kläger gehörte, und später dann im Eigentum des B. Der BFH hat aber bereits entschieden, dass die für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung auch dann bestehen kann, wenn der Gesellschafter zwar nicht Eigentümer der von ihm an die Kapitalgesellschaft überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlage ist, sie aber aus eigenem Recht nutzen kann und zur Nutzungsüberlassung berechtigt ist (BFH-Urteile vom 12. Oktober 1988 X R 5/86, BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152, unter 2.a, und vom 18. August 2009 X R 22/07, BFH/NV 2010, 208, unter II.1.c bb; ausführlich Senatsurteil vom 10. Mai 2016 X R 5/14, BFH/NV 2017, 8, Rz 21 ff., m.w.N.).
- 41** Insoweit genügt auch eine unentgeltliche Nutzungsüberlassung vom Eigentümer an den Besitzunternehmer (BFH-Urteil in BFHE 154, 566, BStBl II 1989, 152, unter 2.a).
- 42** d) Zur Rechtsgrundlage des ursprünglich zwischen V und dem Kläger bestehenden Nutzungsüberlassungsverhältnisses hat das FG keine Feststellungen getroffen. Die Kläger haben zunächst angegeben, Grundlage der Nutzungsüberlassung sei eine mündliche Vereinbarung sowie Gewohnheitsrecht gewesen. Sie haben dieses Vorbringen aber im weiteren Verlauf des Verfahrens als "unzureichend oder irrtümlich" bezeichnet und dahingehend geändert, V habe lediglich eine mündliche Duldung ausgesprochen. Aus den vom FG in Bezug genommenen Unterlagen ergibt sich ferner, dass nach dem Übergang des Eigentums an dem Grundstück X auf B eine "Hausordnung" zwischen den Brüdern vereinbart worden ist, in der offenbar Regelungen über die Abgrenzung der gegenseitigen Nutzungsbereiche getroffen worden sind. Für die Zeit zwischen dem Abschluss des Vertrages vom 27. Dezember 1999 und der Betriebsverlegung war dem Kläger die Grundstücksnutzung jedenfalls aufgrund des genannten Vertrages mit B gestattet.
- 43** Zwar liegt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung grundsätzlich beim FA, sofern es sich für die Verwirklichung eines Steuertatbestands auf diese Voraussetzungen beruft (allgemein zur Zuweisung der Feststellungslast BFH-Urteil vom 2. März 2006 II R 57/04, BFH/NV 2006, 1480, unter II.6., m.w.N.). Da es sich vorliegend aber um Tatsachen aus der Sphäre des Klägers handelt und die Kläger im gesamten Verlauf des Verfahrens --nicht nur zur Rechtsgrundlage der Nutzungsüberlassung, sondern auch zu anderen Punkten-- zumindest wechselnd und schwankend, teilweise auch offen widersprüchlich vorgetragen haben, kommt vorliegend insoweit jedoch eine Herabsetzung der Anforderungen an die Überzeugungsbildung des FG in Betracht (vgl. hierzu grundlegend Senatsurteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462). Das FG ist daher nicht daran gehindert, aus dem Umstand, dass der Kläger die Büroräume mehr als 20 Jahre lang durchgängig

und ungehindert als zentrale Stätte für die Leitung seines recht groß gewordenen Unternehmens nutzen konnte, bei lebensnaher Betrachtung zu folgern, dass ihm auch ein entsprechendes Nutzungsrecht zustand. Ebenso erscheint es als ausgesprochen lebensnah, dass derjenige, der in einem Unternehmenspachtvertrag die von ihm bereits langjährig genutzten Büro- und Geschäftsräume ausdrücklich mitverpachtet, auch über ein Recht zur Nutzung dieser Räume verfügt.

- 44** Hinzu kommt, dass der Kläger erbrechtlich gegenüber seinem jüngeren Bruder, der von den Eltern als Hof- und Betriebsnachfolger ausersehen war, erheblich zurückstehen musste. Dies lässt es aber als umso naheliegender erscheinen, dass V dem Kläger dann zumindest den Aufbau eines eigenen Unternehmens durch Zurverfügungstellung der erforderlichen Räume und Flächen ermöglichen wollte, und zwar nicht lediglich im Wege einer Duldung, sondern durch Begründung einer Rechtsposition.
- 45** Zudem erscheint es als möglich, die vom FG festgestellten, im Jahr 1994 gegen den Kläger persönlich ergangenen Ordnungsverfügungen wegen der baurechtlich unzulässigen Nutzung des Grundstücks X --die sich nicht nur auf den Betrieb des Klägers, sondern auch auf das von B betriebene Gartencenter bezogen-- als Indiz dafür anzusehen, dass der Umfang der Verfügungsmacht, die dem Kläger in Bezug auf das Grundstück X zustand, doch größer war als er bisher eingeräumt hat. Denn das Ergehen von Ordnungsverfügungen gegen den Kläger wegen des unzulässigen Betriebs des Gartencenters durch B kam nur in Betracht, wenn der Kläger --der insoweit eindeutig nicht als Verhaltensstörer angesehen werden konnte-- als Zustandsstörer, also (Mit-)Eigentümer oder Verfügungsberechtigter des Grundstücks, in Anspruch genommen werden konnte.
- 46** e) Sollten die Büroräume als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sein, hätte eine unter diesem Gesichtspunkt begründete sachliche Verflechtung mit der Betriebsverlegung auf das Grundstück Z am 1. April des Streitjahres 2000 geendet. Dieser Vorgang wäre nur dann nicht als gewinnrealisierende Betriebsaufgabe anzusehen, wenn eine Betriebsaufspaltung wegen der Überlassung anderer wesentlicher Betriebsgrundlagen über das Streitjahr hinaus fortgesetzt worden wäre (dazu unten 2.) oder nach Beendigung einer Betriebsaufspaltung eine etwaige bisher überlagerte Betriebsverpachtung wieder aufgelebt wäre (unten 3.).
- 47** 2. Die Würdigung des FG, es sei nicht ersichtlich, dass eine Betriebsaufspaltung, die durch eine "möglicherweise vereinbarte" Überlassung "sonstiger Wirtschaftsgüter" begründet worden sein könnte, im Streitjahr geendet habe, wird nicht durch entsprechende tatsächliche Feststellungen getragen.
- 48** a) Das angefochtene Urteil enthält insoweit nur die bloße Behauptung, eine möglicherweise durch Überlassung "sonstiger" --vom FG nicht näher bezeichneter-- Wirtschaftsgüter begründete Betriebsaufspaltung sei im Streitjahr nicht beendet worden. Eine Begründung hierfür fehlt. Damit schöpft das FG zum einen nicht den Inhalt der ihm vorliegenden Akten sowie das umfangreiche Vorbringen der Beteiligten aus; zum anderen fehlt es an jeder Möglichkeit des Revisionsgerichts, die Würdigung des Tatrichters nachvollziehen und auf mögliche Rechtsfehler überprüfen zu können. In solchen Fällen entfaltet eine tatrichterliche Würdigung nicht die Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO (Senatsurteil vom 19. Oktober 2011 X R 65/09, BFHE 235, 304, BStBl II 2012, 345, Rz 52, m.w.N.).
- 49** Die Frage, ob der Kläger der GmbH noch weitere wesentliche Betriebsgrundlagen überlassen hat, kann in zweierlei Hinsicht bedeutsam für die Beurteilung des Rechtsstreits sein: Für den Fall, dass die Überlassung der Büroräume zu einer Betriebsaufspaltung geführt haben sollte, die im Streitjahr 2000 beendet worden wäre, wäre weiter zu prüfen, ob eine Gewinnrealisierung dadurch vermieden worden ist, dass eine Betriebsaufspaltung auch aufgrund der Überlassung (mindestens) einer weiteren wesentlichen Betriebsgrundlage bestanden hat und diese über das Jahr 2000 hinaus fortgesetzt worden ist. Umgekehrt wäre für den Fall, dass die Überlassung der Büroräume nicht zu einer Betriebsaufspaltung geführt haben sollte, weiter zu prüfen, ob es ersatzweise dadurch zu einer Gewinnrealisierung im Streitjahr gekommen ist, dass eine Betriebsaufspaltung aufgrund der Überlassung (mindestens) einer weiteren wesentlichen Betriebsgrundlage bestanden hat und im Streitjahr beendet worden ist.
- 50** b) Jedenfalls die mitverpachteten beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens dürften im Streitjahr 2000 nicht (mehr) als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sein.
- 51** Zwar stellen bei einem Fabrikationsbetrieb grundsätzlich auch Maschinen und Produktionsanlagen wesentliche Betriebsgrundlagen dar, wobei dies bei Handwerksbetrieben, bei denen die Maschinen von untergeordneter Bedeutung sind, anders zu beurteilen sein kann (ausführlich BFH-Urteil vom 17. April 1997 VIII R 2/95, BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388, unter II.2.b, mit zahlreichen weiteren Nachweisen).
- 52** Der Garten- und Landschaftsbau-Betrieb der GmbH ist nicht mit einem Fabrikationsbetrieb, sondern eher mit einem

Handwerksbetrieb vergleichbar. Hinzu kommt, dass die GmbH nach ihren vom FA mitgeteilten Bilanzzahlen seit Abschluss des PÜV bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Wert eines Vielfachen der ihr vom Kläger überlassenen beweglichen Wirtschaftsgüter selbst erworben hat. Dies zeigt, dass die im Streitjahr 2000 noch vorhandenen, der GmbH vom Kläger verpachteten beweglichen Wirtschaftsgüter nicht mehr funktionswesentlich gewesen sein dürften.

- 53** Da diese rechtliche Beurteilung zwischen den Beteiligten unstreitig zu sein scheint, sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab.
- 54** c) Ferner hat der Kläger der GmbH aufgrund des PÜV den vorhandenen Kundenstamm, die Geschäftsorganisation, die Einkaufsverbindungen und den Firmennamen zur Nutzung überlassen.
- 55** aa) Grundsätzlich können derartige immaterielle Wirtschaftsgüter wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen. Bejaht worden ist dies in der bisherigen Rechtsprechung u.a. für eine ungeschützte Erfindung (BFH-Urteil vom 6. November 1991 XI R 12/87, BFHE 166, 206, BStBl II 1992, 415), die Geschäftsbeziehungen bei einem Vermittlungsunternehmen (BFH-Urteil vom 25. Mai 1988 I R 92/84, BFH/NV 1989, 258), die Geschäftsbeziehungen eines Bezirksvertreters in einer mehrstufigen Vertriebsorganisation sowohl zu seinen Untervertretern als auch zu dem Geschäftsherrn (BFH-Urteil vom 9. Oktober 1996 XI R 71/95, BFHE 181, 452, BStBl II 1997, 236), den im Wesentlichen aus einem einzigen Großkunden bestehenden Kundenstamm einer Werbeagentur (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1453, unter II.2.b), eine eingeführte Geschäftsbezeichnung (Senatsurteil vom 20. März 2017 X R 11/16, BFHE 258, 272, BStBl II 2017, 992, Rz 23 ff.) und den Firmenwert (BFH-Urteil vom 8. Februar 2007 IV R 65/01, BFHE 216, 412, BStBl II 2009, 699, unter II.2.b).
- 56** bb) Hiervon ausgehend hat das FG im zweiten Rechtsgang Feststellungen zu der Frage zu treffen, ob insbesondere der Kundenstamm und die sonstigen Geschäftsbeziehungen --diese Wirtschaftsgüter hatte der Kläger im PÜV jeweils ausdrücklich an die GmbH mitverpachtet-- zum Zeitpunkt des Abschlusses des PÜV als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen waren.
- 57** Hierzu weist der Senat darauf hin, dass der Annahme, ein mitverpachteter Kundenstamm gehöre zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen, nicht entgegensteht, dass die Kundenbeziehungen vertraglich nicht abgesichert sind (BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1453, unter II.2.b). Soweit das FA anführt, ein hoher Anteil der zunächst vom Kläger und seit 1987 von der GmbH erzielten Umsätze sei auf öffentliche Auftraggeber entfallen, die jedenfalls bei größeren Aufträgen an das Vergaberecht gebunden seien, schließt dies die Annahme einer Verpachtung des Kundenstamms daher nicht aus.
- 58** cc) Bejahendenfalls wäre dem Vorbringen des FA nachzugehen, diese immateriellen Wirtschaftsgüter hätten sich noch vor, spätestens aber im Streitjahr "verflüchtigt" und damit ihre Eigenschaft als wesentliche Betriebsgrundlagen verloren. Das FA hat hierzu indes --soweit ersichtlich-- lediglich vorgetragen, die GmbH habe einen neuen Großkunden akquiriert, auf den ein Umsatzanteil von 12,2 % entfalle. Dies allein dürfte aber noch keine Verflüchtigung des angepachteten Kundenstamms bewirken, solange nicht festgestellt ist, was mit dem verbleibenden Anteil des Kundenstamms geschehen ist.
- 59** 3. Die Entscheidung der Vorinstanz stellt sich auch nicht i.S. des § 126 Abs. 4 FGO aus anderen Gründen als richtig dar. Die Kläger führen insoweit an, selbst wenn es im Streitjahr zur Beendigung einer Betriebsaufspaltung gekommen sein sollte, hätte nach den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung eine Gewinnrealisierung durch das Fortbestehen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vermieden werden können. Ebenso wäre die Frage einer Begründung und etwaigen Beendigung einer Betriebsverpachtung im Ganzen entscheidungserheblich, wenn das FG im zweiten Rechtsgang zu der Auffassung käme, schon zu Beginn des Streitjahres habe keine Betriebsaufspaltung zwischen dem Kläger und der GmbH (mehr) bestanden.
- 60** Indes kann der Senat auf der Grundlage der lückenhaften Tatsachenfeststellungen des FG nicht beurteilen, ob die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen auch über das Jahr 2000 hinaus erfüllt waren.
- 61** a) Zunächst spricht Vieles dafür, dass der Abschluss des PÜV im Jahr 1987 zu einer Betriebsverpachtung im Ganzen geführt hat. Der Kläger hat sämtliche Wirtschaftsgüter seines Betriebsvermögens --mit Ausnahme einiger gebrauchter Gegenstände des beweglichen Anlagevermögens, die er an die GmbH verkauft hat-- an die GmbH verpachtet. Es ist derzeit nicht ersichtlich, dass es sich bei den nicht mitverpachteten, sondern verkauften beweglichen Wirtschaftsgütern um wesentliche Betriebsgrundlagen gehandelt haben könnte. Eine

Betriebsaufspaltung hätte allerdings, so lange sie dauerte, die Betriebsverpachtung im Ganzen überlagert (Schmidt/Wacker, § 16 EStG Rz 707).

- 62** b) Im Gegensatz zur Betriebsaufspaltung, bei der es für die erforderliche sachliche Verflechtung bereits genügt, wenn der Betriebs-Kapitalgesellschaft lediglich *eine* wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen wird (BFH-Urteil vom 24. September 2015 IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154, Rz 21), setzt sowohl die Begründung als auch das Fortbestehen einer Betriebsverpachtung im Ganzen die Überlassung *aller* wesentlichen Betriebsgrundlagen voraus (BFH-Urteil vom 6. März 1997 XI R 2/96, BFHE 183, 85, BStBl II 1997, 460, unter II.3.). Abzustellen ist hier --anders als im Falle einer Betriebsaufspaltung-- auf die Verhältnisse des verpachtenden Unternehmens (Senatsurteil vom 11. Oktober 2003 X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, m.w.N.). Jedenfalls dann, wenn es sich bei Teilflächen der Grundstücke X oder Y um wesentliche Betriebsgrundlagen des Einzelunternehmens des Klägers gehandelt haben sollte, wäre daher das Fortbestehen einer Betriebsverpachtung im Ganzen über den Zeitpunkt der Betriebsverlegung am 1. April 2000 hinaus zumindest fraglich.
- 63** Zwar führen die Kläger --im Ausgangspunkt zutreffend-- aus, bei Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung könne eine gewinnrealisierende Betriebsaufgabe des vormaligen Besitzunternehmens vermieden werden, wenn ersatzweise die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen erfüllt seien und fortbeständen. Dies ist allerdings in der bisherigen Rechtsprechung vor allem in Fällen bejaht worden, in denen die personelle Verflechtung entfallen war, die wesentlichen Betriebsgrundlagen aber unverändert im Ganzen --wenn auch möglicherweise an einen Dritten-- verpachtet wurden (z.B. BFH-Urteile in BFHE 183, 85, BStBl II 1997, 460, unter II.3.; vom 17. April 2002 X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527; vom 15. März 2005 X R 2/02, BFH/NV 2005, 1292), oder die sachliche Verflechtung dadurch entfallen war, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen im Ganzen an einen Dritten verpachtet wurden (z.B. BFH-Urteile vom 23. April 1996 VIII R 13/95, BFHE 181, 1, BStBl II 1998, 325; vom 30. November 2005 X R 37/05, BFH/NV 2006, 1451, und in BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220).
- 64** Damit ist der Streitfall jedoch nicht vergleichbar. Wenn überhaupt, dann ist eine Betriebsaufspaltung zum 1. April 2000 dadurch beendet worden, dass nicht die personelle, sondern die sachliche Verflechtung entfallen ist. Dies wäre jedoch nicht durch die einheitliche Verpachtung aller wesentlichen Betriebsgrundlagen des vormaligen Besitz-Einzelunternehmens an einen Dritten geschehen, sondern dadurch, dass an die GmbH keine wesentliche Betriebsgrundlage mehr mitverpachtet wurde. In einem solchen Fall liegt es aber sehr nahe, dass nicht allein eine Betriebsaufspaltung beendet worden ist, sondern --gleichsam erst recht-- auch eine Betriebsverpachtung im Ganzen, da diese die Verpachtung nicht nur mindestens einer, sondern sogar sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen voraussetzt.
- 65** Zwar führt eine bloße Betriebsverlegung dann nicht zur Beendigung einer Betriebsverpachtung im Ganzen, wenn auch das neue Betriebsgrundstück durch den bisherigen Verpächter zur Verfügung gestellt wird. Vorliegend ist das neue Betriebsgrundstück Z aber nicht vom Kläger, sondern von der Klägerin an die GmbH vermietet worden.
- 66** Veräußert der Verpächter bestimmte, für die Fortführung des Betriebs unerlässliche Wirtschaftsgüter, geht das übrige Betriebsvermögen im Wege der (Zwangs-)Betriebsaufgabe auch ohne ausdrückliche Erklärung ins Privatvermögen über (BFH-Urteile vom 17. April 1997 VIII R 2/95, BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388, unter II.2.a, und vom 19. März 2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902, unter II.1.b). Gleiches muss gelten, wenn der Verpächter eine nicht in seinem Eigentum stehende, aber ihm seinerseits zunächst zur Nutzung überlassene, funktionswesentliche Betriebsgrundlage nicht mehr nutzt.
- 67** c) Sofern das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis kommt, der Kundenstamm sei als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen, ist zudem darauf hinzuweisen, dass dieser bei Beendigung des PÜV nicht automatisch an den Kläger (Verpächter) zurückgefallen wäre. Zwar ist der Kundenstamm bei Beendigung eines Pachtvertrags nach der --dispositiven-- gesetzlichen Regelung des § 596 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs grundsätzlich zurückzugeben (vgl. auch BFH-Urteil in BFH/NV 2006, 1453, unter II.2.b). Dies war hier allerdings abbedungen, da § 2 Abs. 6 PÜV ausdrücklich vorsah, dass die Vertragsverhältnisse und immateriellen Wirtschaftsgüter nur dann wieder auf den Verpächter übergehen sollten, soweit dies ausdrücklich vereinbart würde. Ohne eine ausdrückliche Vereinbarung würden diese Wirtschaftsgüter daher auf Dauer bei der GmbH verbleiben. Damit steht in Frage, ob der Kläger als Verpächter den verpachteten Betrieb überhaupt hätte fortführen können.
- 68** 4. Zur Förderung des Verfahrens weist der Senat --ohne die Bindungswirkung des § 126 Abs. 5 FGO-- auf die folgenden Punkte hin:
- 69** a) Gegebenenfalls sollte sich das FG im zweiten Rechtsgang erneut mit der Frage befassen, ob die dem Kläger

gehörende, von ihm an die GmbH vermietete und durch diese weiter dem B zur Nutzung überlassene Teilfläche des Grundstücks Y eine wesentliche Betriebsgrundlage der GmbH war. Es hat diese Frage im angefochtenen Urteil verneint, sie aber als grundsätzlich bedeutsam angesehen und deshalb die Revision zugelassen. Auch der Senat hält diese Frage für grundsätzlich bedeutsam, sieht insoweit aber im Hinblick auf die zahlreichen weiteren ungeklärten Problembereiche des vorliegenden Verfahrens derzeit --mit Ausnahme der nachfolgenden Hinweise-- von näheren Äußerungen ab.

- 70** Die Beurteilung, ob ein bestimmtes Wirtschaftsgut als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen ist, liegt weitgehend auf tatsächlichem Gebiet; maßgebend sind die besonderen Verhältnisse des jeweiligen Betriebs (BFH-Urteile in BFHE 183, 385, BStBl II 1998, 388, unter II.2.b, und vom 20. Februar 2008 X R 13/05, BFH/NV 2008, 1306, unter II.2. vor a).
- 71** Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung (vgl. Senatsurteil in BFHE 171, 476, BStBl II 1993, 718, unter 2.b, mit zahlreichen weiteren Nachweisen) stellt ein an die Kapitalgesellschaft überlassenes Grundstück "insbesondere" dann eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn das Betriebsunternehmen in seiner Betriebsführung auf dieses Grundstück angewiesen ist, weil
- die Betriebsführung durch die Lage des Grundstücks bestimmt wird (vor allem bei Einzelhandelsbetrieben),
  - das Grundstück auf die Bedürfnisse des Betriebs zugeschnitten ist (vor allem bei besonderer baulicher Gestaltung) oder
  - das Betriebsunternehmen aus anderen innerbetrieblichen Gründen ohne ein Grundstück dieser Art den Betrieb nicht fortführen könnte. Diese letztgenannte Fallgruppe gilt auch für unbebaute Grundstücke (BFH-Urteil vom 15. Januar 1998 IV R 8/97, BFHE 185, 500, BStBl II 1998, 478, unter II.3.).
- 72** Vorliegend könnten derartige innerbetriebliche Gründe gegeben sein, da die Kläger vorgetragen haben, B habe ein großes Interesse daran gehabt, dass ihm gerade diese Teilfläche des Grundstücks Y zur Erweiterung seiner unmittelbar angrenzenden Gärtnerei überlassen wird, und sei im Gegenzug bereit gewesen, der GmbH die für sie wichtigen Abstellflächen auf dem Grundstück X zu überlassen. Allerdings haben sie auch das Gegenteil dieser Behauptung vorgetragen.
- 73** b) Sollte es erforderlich werden, den gemeinen Wert der Beteiligung an der GmbH zum Stichtag 1. April 2000 zu ermitteln, dürfte es nicht möglich sein, in eine derart stichtagsbezogene Bewertung Umstände einfließen zu lassen, die --wie die Zahlungsunwilligkeit eines Großkunden im Jahr 2003 oder 2004 sowie die Insolvenz im Jahr 2005-- erst mehrere Jahre nach dem Stichtag eingetreten sind. Der Senat hat insoweit Bedenken gegen die Richtigkeit der Bewertungsmethode, die den von den Klägern eingereichten Privatgutachten zugrunde liegt.
- 74** Auch haben die Kläger selbst im Schreiben vom 7. Oktober 2015 im fortgeführten Klageverfahren erklärt, die in den Jahren 2001 und 2002 weiterhin gezahlte jährliche Pacht von 36.000 DM sei, gemessen am immateriellen Unternehmenswert, "absolut branchenüblich" gewesen. Dies zugrunde gelegt, kann das Unternehmen zum 1. April 2000 aber nicht wertlos gewesen sein.
- 75** c) Hinsichtlich der vGA kann sich das FG --sofern es im zweiten Rechtsgang zu einer zumindest teilweisen Klagestattgabe kommt-- mit der Frage befassen, ob im Wege der Saldierung eventuell eine Erhöhung dieses Ansatzes vorzunehmen ist. Bisher hat das FA im Streitjahr 2000 nur die in den Monaten April bis Juni gezahlte Pacht von jeweils 3.000 DM als vGA bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angesetzt. Dies beruht darauf, dass die GmbH ein abweichendes Wirtschaftsjahr (30. Juni) hat und bei ihr lediglich die Zahlungen für April bis Juni den --im Veranlagungszeitraum 2000 zu erfassenden-- Gewinn des Wirtschaftsjahres 1999/2000 gemindert haben. Sollte der Kläger hingegen mit der vGA --wie vom FA vertreten-- Einkünfte aus Kapitalvermögen erzielt haben, dann wären diese nach Zuflussgrundsätzen zu ermitteln (§ 11 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes). Im Streitjahr 2000 wären daher die von April bis Dezember gezahlten Beträge anzusetzen.
- 76** Umgekehrt kann das FG in diesem Zusammenhang aber auch dem Einwand der Kläger nachgehen, dass der Ansatz der vollen 3.000 DM monatlich als vGA schon deshalb nicht gerechtfertigt sei, weil der Kläger auch nach dem 1. April 2000 einige Wirtschaftsgüter an die GmbH verpachtet hat und fremde Dritte hierfür ebenfalls ein gewisses Entgelt vereinbart hätten.

**77** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)