

# Urteil vom 17. April 2019, IV R 12/16

## Verpächterwahlrecht bei Beendigung unechter Betriebsaufspaltung - Bedeutung des Sonderbetriebsvermögens bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils in Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2019:U.170419.IVR12.16.0

BFH IV. Senat

FGO § 48 Abs 1 Nr 1, EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 2, EStG § 6 Abs 5 S 3 Nr 3, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 16 Abs 3, EStG § 16 Abs 3b, UmwStG § 24, BGB § 738 Abs 1 S 1, EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Februar 2016, Az: 12 K 2840/13

### Leitsätze

1. Die Grundsätze über das Verpächterwahlrecht gelten nicht nur bei Beendigung einer "echten Betriebsaufspaltung", sondern auch dann, wenn eine "unechte Betriebsaufspaltung" beendet wird (Anschluss an BFH-Urteil vom 17. April 2002 - X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, unter B.II.3.c bb (1)) .
2. Für die Einbringung des ganzen Mitunternehmeranteils nach § 24 Abs. 1 UmwStG reicht es aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Ausgangsgesellschaft in das Sonderbetriebsvermögen der Zielgesellschaft überführt werden; eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen ist nicht erforderlich .

### Tenor

Auf die Revision der Kläger werden das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10.02.2016 - 12 K 2840/13, die Änderungsbescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die P-GbR für 2008 vom 26.11.2012 und vom 04.01.2013 sowie die Einspruchsentscheidung vom 23.07.2013 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1 J und sein Sohn U (der Kläger und Revisionskläger zu 2. --Kläger--) waren ehemalige Gesellschafter der P-GbR, an der sie jeweils hälftig beteiligt waren. Die P-GbR vermietete seit 1. Mai 2002 das Grundstück A-Straße 3 in S mit aufstehendem Gebäude (nachfolgend: das Grundstück) zur betrieblichen Nutzung an die P-GmbH. Das Grundstück befand sich im Bruchteilseigentum der Gesellschafter J und U.
- 2 An der P-GmbH waren J zu 48,8 % und U zu 51,2 % beteiligt. Die P-GmbH handelte mit Textilien, die von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft P-Srl hergestellt wurden.
- 3 Zum 30. Januar 2008 übertrug J seinen Anteil an der P-GmbH unentgeltlich auf U.
- 4 Mit notariellem Vertrag vom 9. Dezember 2008 errichteten J und U die V-GmbH. Mit weiterem notariellen Vertrag vom 29. Dezember 2008 wurde mit Wirkung für die Gesellschafter untereinander zum 1. Dezember 2008 die P-GmbH & Co. KG (P-KG) gegründet. Komplementärin mit der Befugnis zur Geschäftsführung, aber ohne Kapitalanteil und Beteiligung am Gesellschaftsvermögen, war die V-GmbH, Kommanditisten mit je hälftigem Anteil waren J und U. J und U brachten zur Erbringung ihrer Pflichteinlage ihre Anteile an der P-GbR zum Buchwert in die P-KG ein (§ 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags vom 29. Dezember 2008). Im Wege der Anwachsung sollte das Vermögen der P-GbR dann auf die P-KG übergehen (§ 3 Abs. 2 des Einbringungsvertrags in Anlage 2 zu dem Vertrag vom 29. Dezember 2008). Weiterhin brachten J und U ihre Miteigentumsanteile an dem Grundstück als Einlagen zu

Buchwerten in die P-KG ein (§ 3 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags). Es wurde die Auflassung für die Übertragung des Grundstücks auf die P-KG erklärt. In der Vorbemerkung zu dem Gesellschaftsvertrag hatten die Parteien darauf verwiesen, dass die Gesellschafter J und U bei Erwerb des Grundstücks dessen Erwerb durch die P-GbR beabsichtigt hätten, jedoch versehentlich eine Übereignung an J und U als Bruchteilseigentümer erfolgt sei; sie seien sich darüber einig, dass das Eigentum an dem Grundstück auf die P-GbR übergehe, die Eintragung in das Grundbuch werde bewilligt.

- 5 Für die P-GbR wurde für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Januar bis zum 30. November 2008 eine Schlussbilanz erstellt. In der dazu gehörigen Sonderbilanz der P-GbR wurde das Betriebsgrundstück je hälftig bei J und U ausgewiesen. Die P-KG ermittelte ihren Gewinn für das Rumpfwirtschaftsjahr vom 1. Dezember 2008 bis zum 31. Dezember 2008. Sie aktivierte das Grundstück zum gleichen Wert, wie er zuvor in den Sonderbilanzen von J und U bei der P-GbR erfasst worden war.
- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) stellte für die P-GbR erklärungsgemäß Einkünfte aus Gewerbebetrieb für das Streitjahr (2008) mit Bescheid vom 29. Oktober 2009 gesondert und einheitlich fest.
- 7 Nach Durchführung einer Außenprüfung bei der P-GbR vertraten die Prüfer in ihrem Bericht vom 24. August 2012 die Auffassung, die Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH habe zum 30. Januar 2008 wegen Wegfalls der personellen Verflechtung geendet. Dadurch sei es zu einer Betriebsaufgabe für die P-GbR gekommen, die zu einem Aufgabegewinn in Höhe der stillen Reserven in den Anteilen an der P-GmbH von 50.000 € und der stillen Reserven des Grundstücks von 57.626 € geführt habe.
- 8 Das FA schloss sich dieser Auffassung an und erließ am 26. November 2012 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2008 für die P-GbR. Darin wurden 2.147,66 € als laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb und 25.037,72 € als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung festgestellt, die das FA durch zeitanteilige Aufteilung der bisherigen Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf die Zeit vor und nach Beendigung der Betriebsaufspaltung und Berücksichtigung abweichender Abschreibungen im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ermittelte. Außerdem wurde ein Veräußerungsgewinn von 107.626 € als Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt.
- 9 Der gegen diesen Bescheid eingelegte Einspruch der P-GbR hatte insoweit Erfolg, als das FA am 4. Januar 2013 einen erneut geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2008 erließ, in dem festgestellt wurde, dass in dem Veräußerungsgewinn ein unter §§ 3 Nr. 40, 3c Abs.2 des Einkommensteuergesetzes in der für den Streitzeitraum maßgeblichen Fassung (EStG) fallender Gewinn von 50.000 € enthalten sei. Im Übrigen wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2013 zurück.
- 10 Bereits Anfang des Jahres 2013 war J verstorben. Er wurde beerbt von seiner Ehefrau (der Klägerin und Revisionsklägerin zu 1. --Klägerin--), der der Gewinnfeststellungsbescheid 2008 vom 26. November 2012 als Rechtsnachfolgerin des J am 19. November 2013 bekanntgegeben wurde.
- 11 Die Klage zum Finanzgericht (FG) wurde mit Urteil vom 10. Februar 2016 als unbegründet abgewiesen.
- 12 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung von § 15 Abs. 2 EStG. An das Ende der Betriebsaufspaltung habe sich eine Betriebsverpachtung angeschlossen.
- 13 Die Kläger beantragen, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 10. Februar 2016 - 12 K 2840/13 und die Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2013 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2008 für die P-GbR vom 4. Januar 2013 dahingehend zu ändern, dass kein Aufgabegewinn und nur laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb festgestellt werden.
- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Das FG habe zu Recht das Vorliegen einer Betriebsverpachtung nach Wegfall der Betriebsaufspaltung am 30. Januar 2008 verneint und eine Betriebsaufgabe angenommen. Da die P-GbR nie einen originären Gewerbebetrieb ausgeübt habe, könne sie einen solchen auch nicht verpachtet haben. Sie habe nur ein bebautes Grundstück, keinen Gewerbebetrieb vermietet.

# Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die zulässige Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 17** Gegenstand des Verfahrens sind die laufenden Einkünfte der P-GbR aus Vermietung und Verpachtung sowie der festgestellte Aufgabegewinn (dazu unter 1.). Zutreffend hat das FG die Zulässigkeit der Klage angenommen (dazu unter 2.). Entgegen der Auffassung des FG hat die Beendigung der Betriebsaufspaltung aber nicht zu einer Betriebsaufgabe der P-GbR, sondern zur Fortführung des Betriebs im Rahmen einer Betriebsverpachtung geführt (dazu unter 3.). Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ist auch nicht im Zusammenhang mit der Übertragung der Anteile an der P-GmbH oder der Umwandlung der P-GbR in die P-KG entstanden (dazu unter 4.).
- 18** 1. Gegenstand des Verfahrens sind die Qualifikation und die Höhe der laufenden Einkünfte der P-GbR sowie das Bestehen eines Aufgabegewinns.
- 19** a) Nach ständiger Rechtsprechung kann ein Gewinnfeststellungsbescheid eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen und deshalb für die in dem nämlichen Bescheid getroffenen und rechtlich nachgelagerten Feststellungen Bindungswirkung entfalten können. Solche selbständigen Regelungen (Feststellungen) sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung. Selbständig anfechtbar ist auch die Feststellung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns, und zwar sowohl eines solchen des einzelnen Mitunternehmers als auch eines solchen auf Ebene der Gesamthand (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 2. Oktober 2018 - IV R 24/15, Rz 22), sowie --als weitere Feststellung-- die Qualifikation des Aufgabegewinns als Bestandteil der außerordentlichen Einkünfte i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Keine selbständige Feststellung ist hingegen der sich aus den einzelnen Feststellungen ergebende Gesamtgewinn, der lediglich eine Rechengröße darstellt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 1. März 2018 - IV R 38/15, BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587, Rz 24 ff., m.w.N.).
- 20** b) Da die Höhe der festgestellten Einkünfte mithin eine selbständige Regelung darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2017 - IV R 37/14, BFHE 259, 545, BStBl II 2018, 227, Rz 19), kann eine gerichtliche Prüfung der Qualifikation der Einkunftsart zusammen mit ihrer zutreffenden Höhe nur dann erfolgen, wenn sowohl die Feststellung der Einkunftsart als auch deren Höhe angegriffen und wirksam zum Gegenstand des Klage- und Revisionsverfahrens gemacht werden. Unterbleibt dies, so kann das Gericht lediglich über die ihm unterbreitete streitige Feststellung entscheiden (vgl. BFH-Beschluss vom 16. Oktober 2012 - VIII B 42/12, Rz 2).
- 21** c) Wird eine gesondert festgestellte Besteuerungsgrundlage nicht mit einem Rechtsbehelf angegriffen, so steht das ihrer Prüfung nur dann nicht entgegen, wenn die Änderung einer anderen --ausdrücklich angefochtenen-- Besteuerungsgrundlage zwangsläufig, im Sinne einer untrennbaren Verknüpfung, Auswirkungen auch auf die nicht angefochtene Besteuerungsgrundlage hat (vgl. BFH-Urteile vom 8. Juni 2000 - IV R 65/99, BFHE 192, 207, BStBl II 2001, 89, unter 2.b, zur alternativen Qualifizierung einer Entschädigung als Aufgabegewinn oder laufender Gewinn; vom 23. Februar 2012 - IV R 32/09, Rz 31, zur Erforderlichkeit der zwangsläufigen Auswirkung im selben Jahr; vom 8. Juni 2017 - IV R 6/14, BFHE 258, 387, BStBl II 2017, 1053, Rz 21, zum tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn oder alternativ laufenden Einkünften aus Gewerbebetrieb; s.a. BFH-Beschluss vom 19. September 2017 - IV B 85/16, Rz 5).
- 22** d) Liegt keine solche untrennbare Verknüpfung einer angefochtenen Besteuerungsgrundlage mit einer nicht angefochtenen Besteuerungsgrundlage vor, so kann eine steuerliche Auswirkung einer alleine gerichtlich angefochtenen Besteuerungsgrundlage auf eine nicht gerichtlich angefochtene andere Besteuerungsgrundlage durch die Finanzbehörde innerhalb der Grenzen des § 174 Abs. 4 der Abgabenordnung zum Gegenstand eines Korrekturverfahrens gemacht werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 192, 207, BStBl II 2001, 89).
- 23** e) Da eine Klage gegen einen Gewinnfeststellungsbescheid mithin verschiedene Zielsetzungen haben kann, kommt der Bestimmung des klägerischen Begehrens im Sinne einer rechtsschutzgewährenden Auslegung besondere Bedeutung zu. Welche Besteuerungsgrundlagen der Kläger mit seiner Klage angreift und damit zum Gegenstand

des finanzgerichtlichen Verfahrens gemacht hat, ist durch Auslegung der Klageschrift oder der darin ausdrücklich in Bezug genommenen Schriftstücke zu ermitteln (BFH-Urteil vom 30. November 2017 - IV R 33/14, Rz 23).

- 24** f) Im Streitfall versteht der Senat das Begehren der Kläger im Revisionsverfahren --wie bereits im Klageverfahren-- dahingehend, dass sie neben der Feststellung eines Aufgabegewinns auch die Feststellung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung angreifen und die ursprünglich vorgenommene vollständige Zuordnung der laufenden Einkünfte zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb wiederhergestellt wissen wollen. Der Antrag ist deshalb so auszulegen, dass er sich auch gegen die Höhe der laufenden Einkünfte wendet, die --bedingt durch eine unterschiedliche Gebäudeabschreibung bei Annahme von Privatvermögen oder Betriebsvermögen infolge unterschiedlicher Abschreibungssätze und abweichender Bemessungsgrundlage bei Annahme einer Betriebsaufgabe-- für die beiden in Streit stehenden Einkunftsarten unterschiedlich ausfällt. Die Kläger begehren nicht nur, lediglich gewerbliche Einkünfte festzustellen, sondern auch die Feststellung der Einkünfte in der ursprünglich festgestellten Höhe.
- 25** 2. Zu Recht hat das FG die Klagebefugnis der Kläger bejaht. Der Kläger ist als ehemaliger Gesellschafter der P-GbR klagebefugt. Die Klägerin ist als Rechtsnachfolgerin des J in dessen Position eines ehemaligen Gesellschafters der P-GbR eingerückt und damit zur Klageerhebung befugt.
- 26** a) Die Klagebefugnis der P-GbR ist erloschen und nicht auf die P-KG übergegangen. Klagebefugt sind allein die ehemaligen Gesellschafter der P-GbR als Inhaltsadressaten des Gewinnfeststellungsbescheids.
- 27** aa) Die Befugnis der Personengesellschaft, nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen, erlischt mit deren Vollbeendigung. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf. Die Klagebefugnis geht nicht auf den Gesamtrechtsnachfolger der Personengesellschaft über (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 10. September 2015 - IV R 8/13, BFHE 251, 25, BStBl II 2015, 1046, Rz 7).
- 28** Zur sofortigen Vollbeendigung einer Personengesellschaft kommt es, wenn der vorletzte Gesellschafter seinen Anteil auf den verbleibenden Gesellschafter überträgt oder in Fällen der Anwachsung, wenn der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft ausscheidet (§ 738 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--; vgl. BFH-Beschluss vom 17. Oktober 2013 - IV R 25/10, Rz 18; BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 - IV R 62/11, Rz 12). Eine Vollbeendigung liegt auch dann vor, wenn alle Anteile an einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft eingebracht werden (vgl. BFH-Urteil vom 21. Juni 1994 - VIII R 5/92, BFHE 174, 451, BStBl II 1994, 856, unter I.b cc; vgl. auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11. November 2011 -IV C 2-S 1978-b/08/10001//2011/0903665, BStBl I 2011, 1314, Rz 01.47, zur Anwachsung). Abzugrenzen ist dies von einer rein formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine andere Personengesellschaft, bei der die bisherige Mitunternehmerschaft --identitätswahrend-- in neuer Rechtsform weitergeführt wird (vgl. BFH-Urteil vom 28. November 1989 - VIII R 40/84, BFHE 159, 410, BStBl II 1990, 561, unter III.1.; BFH-Beschluss vom 20. September 2007 - IV R 70/05, BFHE 219, 86, BStBl II 2008, 265, unter III.2.; vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 01.47, am Ende).
- 29** bb) Die P-GbR wurde zum 1. Dezember 2008 vollbeendet. Nach den durch das FG festgestellten Vertragsunterlagen wurden die Anteile des J und des U an der P-GbR zum 1. Dezember 2008 vollständig in die P-KG eingebracht. Mit der dadurch eintretenden Anteilsvereinigung in der Hand der P-KG ging das Vermögen der P-GbR auf die P-KG über und es kam zur sofortigen Vollbeendigung der P-GbR ohne Liquidation.
- 30** b) An Stelle des verstorbenen ehemaligen Gesellschafters J ist nun die Klägerin klagebefugt.
- 31** Verstirbt ein klagebefugter Gesellschafter, so geht dessen Klagebefugnis auf seine Erben über (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Januar 2009 - IV B 149/07, unter II.1.a). Die Klägerin ist nach den Feststellungen des FG Alleinerbin des J geworden und deshalb an Stelle des J in dessen Rolle als ehemaliger Gesellschafter der P-GbR klagebefugt.
- 32** 3. Die P-GbR hat im Streitjahr durchgehend laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Eine Betriebsaufgabe hat nicht stattgefunden.
- 33** a) Die P-GbR hat im Streitjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Diesen liegt bis zum 30. Januar 2008 eine Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH zu Grunde, wie das FG zutreffend angenommen hat (dazu unter aa). Gewerbliche Einkünfte sind entgegen der Auffassung des FG aber auch nach Ende der

Betriebsaufspaltung infolge einer Betriebsverpachtung erzielt worden, weshalb zugleich ein Betriebsaufgabegewinn ausscheidet (dazu unter bb).

- 34** aa) Die auf die Vermietung des Grundstücks beschränkte Tätigkeit der GbR war bis zum 30. Januar 2008 infolge einer Betriebsaufspaltung zwischen der P-GbR und der P-GmbH als Gewerbebetrieb anzusehen.
- 35** (1) Rechtsfolge einer Betriebsaufspaltung im Sinne der von der Rechtsprechung aufgestellten Grundsätze (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 - GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63, ständige Rechtsprechung) ist, dass die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit des Besitzunternehmens als gewerblich i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG qualifiziert wird. Eine Betriebsaufspaltung liegt nach der Rechtsprechung vor, wenn einem Betriebsunternehmen wesentliche Grundlagen für seinen Betrieb von einem Besitzunternehmen überlassen werden und die hinter dem Betriebs- und dem Besitzunternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen haben. Dieser ist anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in der Betriebsgesellschaft ihren Willen durchsetzen kann. Ob die damit umschriebenen Voraussetzungen einer sachlichen und personellen Verflechtung vorliegen, ist nach den Verhältnissen des einzelnen Falles zu entscheiden (BFH-Urteil vom 24. September 2015 - IV R 9/13, BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154, Rz 19). Von einer personellen Verflechtung geht die Rechtsprechung aus, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (BFH-Urteil in BFHE 251, 227, BStBl II 2016, 154, Rz 27).
- 36** (2) Im Streitfall bestand danach eine solche personelle Verflechtung zwischen der P-GbR und der P-GmbH nur bis zur Übertragung der Gesellschaftsanteile an der P-GmbH auf U am 30. Januar 2008. Denn nach diesem Zeitpunkt konnte alleine U in der P-GmbH seinen Willen durchsetzen. Es ist insoweit irrelevant, dass die wirtschaftliche Betätigung sowohl der P-GbR als auch der P-GmbH unverändert --wovon auszugehen ist-- von dieser Änderung der Beteiligungsverhältnisse fortgeführt wurde. Über diese Frage herrscht zwischen den Beteiligten Einverständnis, sodass von weiteren Ausführungen hierzu abgesehen wird.
- 37** bb) Das Ende der Betriebsaufspaltung hat nicht zu einer Betriebsaufgabe geführt, weil die P-GbR ihren Gewerbebetrieb nach den Grundsätzen der Betriebsverpachtung fortgeführt hat. Dementsprechend ist der P-GbR zum Einen kein Aufgabegewinn entstanden, und zum Anderen hat die P-GbR weiterhin bis zu ihrem Untergang durch die Anteilsvereinigung gewerbliche Einkünfte erzielt.
- 38** (1) Zwar führt der Wegfall der Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung grundsätzlich zu einer Betriebsaufgabe i.S. von § 16 Abs. 3 EStG. Eine Ausnahme hiervon und von der dadurch ausgelösten Zwangsprivatisierung des bisherigen Betriebsvermögens des Besitzunternehmens ist jedoch aufgrund einer zweckgerecht einschränkende Auslegung des in § 16 Abs. 3 EStG normierten Betriebsaufgabebetstandes u.a. dann geboten, wenn im Zeitpunkt der Beendigung der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung im Ganzen vorgelegen haben (grundlegend dazu Urteil des Großen Senats des BFH vom 13. November 1963 - GrS 1/63 S, BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124, und BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 - X R 39/04, BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, unter II.2.). Die Verpachtung eines Gewerbebetriebs führt dann nicht zwangsläufig zur Betriebsaufgabe und damit der Aufdeckung der stillen Reserven, wenn der Gewerbetreibende zwar seine werbende Tätigkeit einstellt, aber entweder den Betrieb im Ganzen als geschlossenen Organismus oder zumindest alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs verpachtet und der Steuerpflichtige gegenüber den Finanzbehörden nicht klar und eindeutig die Aufgabe des Betriebs erklärt (sog. Verpächterwahlrecht, vgl. BFH-Urteil in BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, unter II.3.).
- 39** (2) Die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung ergeben sich für den Streitfall noch aus den von der Rechtsprechung im Anschluss an das Urteil des Großen Senats des BFH in BFHE 78, 315, BStBl III 1964, 124 entwickelten Grundsätzen.
- 40** (a) Die gesetzliche Regelung zur Betriebsverpachtung in § 16 Abs. 3b EStG i.d.F. des Steuervereinfachungsgesetzes (StVereinfG) 2011 vom 1. November 2011 (BGBl I 2011, 2131) findet im Streitfall keine Anwendung, denn sie gilt gemäß § 52 Abs. 34 Satz 9 EStG i.d.F. des StVereinfG 2011 erstmals für Betriebsaufgaben nach dem 4. November 2011.
- 41** (b) Nach den Rechtsprechungsgrundsätzen reicht es für eine gewerbliche Betriebsverpachtung aus, wenn die wesentlichen, dem Betrieb das Gepräge gebenden Betriebsgegenstände verpachtet werden. Welche der Betriebsgegenstände als wesentliche Betriebsgrundlagen in Betracht kommen, bestimmt sich nach den tatsächlichen Umständen des Einzelfalles unter Berücksichtigung der spezifischen Verhältnisse des betreffenden

Betriebs. Maßgebend ist dabei auf die sachlichen Erfordernisse des Betriebs abzustellen (sog. funktionale Betrachtungsweise). Entscheidend sind hierbei die Verhältnisse des verpachtenden, nicht des pachtenden Unternehmens (BFH-Urteile vom 14. Dezember 1978 - IV R 106/75, BFHE 127, 21, BStBl II 1979, 300, unter 2.; vom 6. März 1997 - XI R 2/96, BFHE 183, 85, BStBl II 1997, 460, unter II.3.; in BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, unter II.3.b; vom 7. November 2013 - X R 21/11, Rz 15). Eine Verpachtung wesentlicher Wirtschaftsgüter kann nur dann einer Betriebsverpachtung im Ganzen gleichstehen, wenn der Verpächter bei Beendigung des Pachtverhältnisses den Betrieb wieder in bisheriger Weise fortsetzen könnte (vgl. BFH-Urteile in BFHE 183, 85, BStBl II 1997, 460, unter II.3.; vom 11. Februar 1999 - III R 112/96, BFH/NV 1999, 1198).

- 42** Wird lediglich ein Betriebsgrundstück, ggf. in Verbindung mit Betriebsvorrichtungen, verpachtet, so liegt nur dann eine Betriebsverpachtung vor, wenn das Grundstück die alleinige wesentliche Betriebsgrundlage darstellt. Für Groß- und Einzelhandelsunternehmen wird nach der neueren BFH-Rechtsprechung angenommen, dass die gewerblich genutzten Räume regelmäßig den wesentlichen Betriebsgegenstand bilden und dem Gewerbe das Gepräge geben – anders als etwa bei dem produzierenden Gewerbe (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 1999, 1198; in BFHE 219, 144, BStBl II 2008, 220, unter II.3.; vom 7. November 2013 - X R 21/11, Rz 16).
- 43** (3) Danach erfüllte die Tätigkeit der P-GbR nach Ende der Betriebsaufspaltung die Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung. Denn die P-GbR vermietete ihre einzige wesentliche Betriebsgrundlage --das Betriebsgrundstück-- weiterhin an die P-GmbH, ohne eine Betriebsaufgabeerklärung abzugeben.
- 44** (a) Dem steht nicht entgegen, dass die zuvor bestehende Betriebsaufspaltung eine sog. "unechte" Betriebsaufspaltung war. Während bei einer "echten" Betriebsaufspaltung ein ursprünglich einheitlicher Betrieb des Steuerpflichtigen in ein operativ tätiges Betriebsunternehmen und ein Besitzunternehmen, das dem Betriebsunternehmen wesentliche Teile des Anlagevermögens zur Nutzung überlässt, aufgespalten wird, sind im Fall der "unechten" Betriebsaufspaltung Besitz- und Betriebsunternehmen nicht aus einem einheitlichen Betrieb hervorgegangen.
- 45** Beide Arten der Betriebsaufspaltung werden steuerrechtlich gleich behandelt (vgl. schon BFH-Urteil vom 16. Januar 1962 - I 57/61 S, BFHE 74, 275, BStBl III 1962, 104; bestätigt durch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 14. Januar 1969 - 1 BvR 136/62, BVerfGE 25, 28, BStBl II 1969, 389, unter B.1.a; so auch Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 15 Rz 79). Das gilt auch für die Anwendung der Grundsätze zur Betriebsverpachtung und dem daraus folgenden Recht, den Betrieb ungeachtet der Einstellung der gewerblichen Tätigkeit fortzuführen und es zu einer Betriebsaufgabe nur bei ausdrücklicher Erklärung kommen zu lassen. Es wäre vor dem Gleichheitssatz nicht zu rechtfertigen, das sog. Verpächterwahlrecht bei Wegfall der Voraussetzungen der echten Betriebsaufspaltung zu gewähren, es dagegen nur deshalb zu versagen, weil die Voraussetzungen einer unechten Betriebsaufspaltung entfallen sind. In beiden Fällen hätte der Besitzunternehmer ohne Eingreifen des Instituts der Betriebsverpachtung stille Reserven zu versteuern, ohne dass ihm --wie bei einer Betriebsveräußerung-- Mittel zufließen, mit denen er die durch einen Aufgabegewinn anfallende Einkommensteuer bezahlen könnte. Diese Erwägung betrifft sowohl die "echte" wie die "unechte" Betriebsaufspaltung (vgl. BFH-Urteil vom 17. April 2002 - X R 8/00, BFHE 199, 124, BStBl II 2002, 527, unter B.II.3.c bb (1)).
- 46** (b) Entgegen der Ansicht des FA scheidet die Annahme einer Betriebsverpachtung durch das Besitzunternehmen nach Beendigung einer unechten Betriebsaufspaltung auch nicht deshalb aus, weil das Besitzunternehmen keinen Betrieb unterhalten habe, den es verpachten könnte. Denn die Betriebsaufspaltung hat zur Folge, dass die Tätigkeit des Besitzunternehmens, die über das Betriebsunternehmen auf Ausübung einer gewerblichen Tätigkeit gerichtet ist, ihrerseits als eigenständige gewerbliche Tätigkeit beurteilt wird (vgl. BFH-Urteile vom 18. Juni 2015 - IV R 11/13, Rz 29, und vom 20. August 2015 - IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408, Rz 11). Entscheidet sich das ehemalige Besitzunternehmen dann zur weiteren Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen zur Betriebsverpachtung, so führt es die bisherige gewerbliche Tätigkeit im Ergebnis fort. Für die Annahme einer Betriebsverpachtung genügt dies.
- 47** (c) Soweit das FG angenommen hat, die Betriebsgesellschaft habe keinen Handelsbetrieb unterhalten, dessen einzige wesentliche Betriebsgrundlage das Grundstück ist, und deshalb die Grundsätze über die Betriebsverpachtung für nicht anwendbar gehalten hat, ist dem nicht zu folgen. Das FG ist hier offenbar der Wertung des FA gefolgt, wonach der Betrieb nicht als ein Handels-, sondern als ein Produktionsbetrieb zu qualifizieren sei. Abzustellen ist dabei nicht auf die Verhältnisse der Pächterin --also der P-GmbH--, sondern der Verpächterin, aus deren Perspektive der überlassene Betrieb ein Handelsbetrieb war.
- 48** b) Die P-GbR hat danach im Streitjahr ausschließlich gewerbliche Einkünfte i.S. des § 15 EStG erzielt. Der

diesbezügliche laufende Gesamthandsgewinn ist der Höhe nach unstrittig und entspricht dem Betrag, der bereits vor dem Änderungsbescheid aufgrund der Außenprüfung vom 26. November 2012 festgestellt worden war.

- 49** 4. Der festgestellte Gewinn i.S. des § 16 EStG kann nach den vorstehenden Ausführungen nicht auf eine Betriebsaufgabe infolge des Wegfalls der Betriebsaufspaltung gestützt werden. Es gibt auch keine andere Rechtfertigung für die Feststellung eines Veräußerungs- und Aufgabegewinns, wobei dahinstehen kann, ob das FG einen solchen für die Gesamthand oder für die einzelnen Mitunternehmer festgestellt hat.
- 50** a) Aus der Übertragung der Anteile an der P-GmbH von J auf U kann ein solcher Gewinn nicht entstanden sein. Einerseits gehörten die Anteile an der GmbH nicht zum Gesamthandsvermögen der P-GbR, sondern vermutlich zum Sonderbetriebsvermögen des J, weshalb die Übertragung einen Gesamthandsgewinn nicht verursacht haben kann. Andererseits hat die Übertragung der Anteile, wenn sie Sonderbetriebsvermögen waren, deshalb nicht zu einem Gewinn führen können, weil die Übertragung unentgeltlich und dann nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 EStG zum Buchwert stattgefunden hat. Da die GmbH-Anteile des U trotz Wegfalls der Betriebsaufspaltung weiterhin Sonderbetriebsvermögen II bei der P-GbR blieben, kam es auch insoweit zu keiner Gewinnrealisierung. Abgesehen davon hätte eine Entnahme auch nicht zu einem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn, sondern zu einem laufenden Gewinn geführt.
- 51** b) Auch bei der Umstrukturierung der P-GbR zur P-KG ist kein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn entstanden.
- 52** aa) Dabei kann dahinstehen, ob das Grundstück noch vor der Einbringung der GbR-Anteile in die KG Gesamthandsvermögen der GbR geworden ist, oder ob die Miteigentumsanteile unmittelbar aus dem Sonderbetriebsvermögen von J und U in das Vermögen der KG übergegangen sind. Denn jedenfalls konnten für alle Wirtschaftsgüter des Vermögens der GbR die Buchwerte fortgeführt werden, weil die zivilrechtliche Anteilsvereinigung steuerrechtlich als Einbringung der gesamten Mitunternehmeranteile von J und U an der P-GbR in die P-KG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten zu beurteilen war, die die Voraussetzungen des § 24 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) erfüllt und für die zu Recht nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG die Fortführung der Buchwerte beansprucht worden ist.
- 53** War das Grundstück zuvor bereits Gesamthandsvermögen der GbR, hatte die GbR den Buchwert infolge der Einbringung aus dem Sonderbetriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG fortzuführen mit der Folge, dass er auch nach § 24 Abs. 2 UmwStG von der KG fortgeführt werden konnte. Wurden die Miteigentumsanteile an dem Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen von J und U zusammen mit dem Gesamthandsanteil in die KG eingebracht, ergibt sich die Buchwertfortführung insgesamt aus § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG.
- 54** bb) Dass die GmbH-Anteile des U im Zusammenhang mit der Anteilsvereinigung nicht auf die KG übertragen wurden, steht der Buchwertfortführung durch die KG nicht entgegen, denn soweit die Anteile Sonderbetriebsvermögen des U bei der GbR waren, wurden sie in das Sonderbetriebsvermögen des U bei der KG überführt. Für eine Einbringung des ganzen Mitunternehmeranteils nach § 24 Abs. 1 UmwStG und damit für die Berechtigung zur Buchwertfortführung nach § 24 Abs. 2 Satz 2 UmwStG reicht es aus, wenn wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen der Ausgangsgesellschaft ins Sonderbetriebsvermögen der Zielgesellschaft überführt werden; eine Übertragung in das Gesamthandsvermögen ist nicht erforderlich (Claß/Weggenmann in BeckOK UmwStG, § 24 Rz 491; Blümich/Nitzschke, § 24 UmwStG 2006 Rz 41; Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 24 UmwStG Rz 280; Schlößer/Schley in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Aufl., § 24 Rz 33; Rasche in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 24 Rz 80; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Aufl., § 24 UmwStG Rz 34; BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Rz 24.05; vgl. auch BFH-Urteil vom 26. Januar 1994 - III R 39/91, BFHE 173, 338, BStBl II 1994, 458 [Rz 27], zum UmwStG 1977; anderer Ansicht Patt in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 24 UmwStG Rz 15).
- 55** 5. Die Sache ist entscheidungsreif. Auf Grundlage der festgestellten Tatsachen kann der Senat in der Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO selbst entscheiden und der Klage stattgeben.
- 56** Ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn ist weder für die P-GbR noch für U oder J festzustellen. Für die P-GbR sind ausschließlich laufende Einkünfte aus Gewerbebetrieb festzustellen. Deren Höhe entspricht dem vor der Außenprüfung mit Bescheid vom 29. Oktober 2009 festgestellten Betrag. An dieser Feststellung festzuhalten, ist das Ziel der Klage. Der Senat legt den Antrag der Kläger deshalb dahin aus, die nach der Außenprüfung ergangenen Änderungsbescheide vom 26. November 2012 und vom 4. Januar 2013 sowie die Einspruchsentscheidung vom 23. Juli 2013 aufzuheben. Diesem Antrag ist in vollem Umfang stattzugeben.

**57** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

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