
Datum: 30.04.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3457/08
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0430.10K3457.08.00

Rechtskraft: IV R 29/09

Tenor:

Unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte 1994 der aus L1, L2 und L3 bestehenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts vom 3. März 1999 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2000 werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit 262.046,80 Euro (512.519 DM) festgestellt. Sie setzen sich zusammen aus einem laufenden Verlust in Höhe von 1.022,58 Euro (2.000 DM), der wie bisher auf die Gesellschafter verteilt wird, und einem nach § 34 EStG begünstigten Aufgabegewinn des Gesellschafters L1 in Höhe von 263.069,39 Euro (514.519 DM).

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits werden den Klägern zu 80 v.H. und dem Beklagten zu 20 v.H. auferlegt. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand

- Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob durch Einbringung eines Betriebs oder von Mitunternehmeranteilen in eine GmbH stille Reserven aufzudecken sind oder ob die Einbringung zu Buchwerten erfolgen konnte und ggfls. wie hoch die stillen Reserven sind. 2
- Der Kläger zu 1. (L1) betrieb früher ein Einzelunternehmen, dessen Gegenstand der Handel mit Fenster und Türen sowie der Betrieb einer Schreinerei und einer Glaserei war. Das Unternehmen wurde auf einem Grundstück P, M-Str. betrieben, das den Eheleuten Herrn L1 und Frau L4 zu je $\frac{1}{2}$ Miteigentumsanteilen bzw. dem Kläger zu 1. alleine gehörte. Hierbei handelte es sich um den im Grundbuch von Q eingetragenen Grundbesitz G1, G2, G3 und G4. Diese Grundstücke hatten eine Gesamtgröße von 1.881 qm, wovon 666 qm (35,4 %) im Gewerbebetrieb des Klägers zu 1. aktiviert wurden. In der gleichen Größenordnung nutzte der Betrieb anteilig das Miteigentum von L4. Die restlichen 549 qm (29,2 %) waren Privatvermögen der Eheleute L1/L4. Der Kläger zu 1. war außerdem Eigentümer des im Grundbuch von Q eingetragenen Grundbesitzes G5 und G6. Von diesen 340 qm wurden 331 qm im Gewerbebetrieb aktiviert. 3
- Der Kläger zu 1. hatte auf den vorbenannten Grundstücken die für den Betrieb der Schreinerei notwendigen Gebäude mit eigenen betrieblichen Mitteln hergestellt. Die betrieblich genutzten Herstellungskosten der Aufbauten wurden in vollem Umfang aktiviert und abgeschrieben. Konkrete Vereinbarungen über die Nutzung der Gebäude wurden zwischen den Eheleuten nicht getroffen. Die Eheleute leben im gesetzlichen Güterstand der Zugewinnngemeinschaft. 4
- In der Schlussbilanz des Einzelunternehmens wurden für den Grund und Boden ein Buchwert von 66.354,-- DM und für die Gebäude ein Buchwert von 219.143,-- DM angesetzt, zusammen 285.497,-- DM. Das Eigenkapital belief sich auf 699.137,79 DM. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bilanz zum 31.3.1994 Bezug genommen. 5
- Der Kläger zu 1. übertrug 1994 schenkweise 50 % des Einzelunternehmens auf seinen Sohn L2 (Tischlermeister), den Kläger zu 2., und 10 % auf seinen Sohn L3 (Tischler), den Kläger zu 3. Die Übertragung erfolgte ohne Einbeziehung der zuvor genannten, vom bisherigen Einzelunternehmen genutzten Grundstücke. 6
- Die Söhne nahmen die Schenkung an. Daraufhin gründeten die Kläger am 31. März 1994 eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die Beigeladene. Deren Zweck war nach § 2 das Führen und der Betrieb einer Tischlerei und Schreinerei sowie der Handel mit Fenstern, Türen und ähnlichen Bauelementen. Gesellschafter wurden der Kläger zu 1. mit 40 %, der Kläger zu 2. mit 50 % und der Kläger zu 3. mit 10 %. Die Anteile an dem bisherigen Einzelunternehmen wurden in die GbR eingebracht. 7
- Bereits am 20. Januar 1994 hatten die Kläger die L1-GmbH mit einem Stammkapital von 50.000,-- DM gegründet. Hiervon hielt der Kläger zu 1. 20.000 DM (40%), der Kläger zu 2. 25.000 DM (50%) und der Kläger zu 3. 5.000,-- DM (10%). Die GmbH wurde am 30. März 1994 in das Handelsregister eingetragen. Alleiniger Geschäftsführer wurde der Kläger zu 2. 8
- Mit notariell beurkundetem Vertrag vom 31. März 1994 (Urkundsrollennummer 000/0000 des Notars N) beschlossen die Gesellschafter der GmbH eine Kapitalerhöhung um 450.000,-- DM auf 500.000,-- DM. Hiervon übernahm der Kläger zu 1. einen Anteil von 180.000,-- DM, der Kläger zu 2. einen Anteil von 225.000,-- DM und der Kläger zu 3. einen Anteil von 45.000,-- DM. Die Beteiligungsverhältnisse blieben unverändert. Die Kapitalerhöhung erfolgte gegen 9

Sacheinlage des in Gesellschaft bürgerlichen Rechts gehaltenen Betriebs mit allen diesem dienenden und in ihrem Eigentum befindlichen Aktiva und Passiva mit Ausnahme des gesamten Bestands der aktivierten Grundstücke mit einem Buchwert zum 31. März 1994 von 295.497,-- DM und der Übernahme sämtlicher Verbindlichkeiten mit Ausnahme des Darlehens der S-Bank P Nr. 00000000 mit einem Bestand von ca. 52.762,-- DM. Die Übertragung der Vermögensgegenstände und die Übernahme der Verbindlichkeiten erfolgten mit wirtschaftlicher Wirkung zum 1. April 1994. Der Betrieb wurde zu Buchwerten eingebracht. Soweit die davon auf den einzelnen Gesellschafter entfallenen Beträge den Nennbetrag der übernommenen Stammeinlage überstiegen, stellte der einbringende Gesellschafter diesen Mehrbetrag der GmbH als verzinsliches, jederzeit kündbares Darlehen zur Verfügung. Wegen der Einzelheiten wird auf die Überleitungsbilanz 31.03./01.04.1994 der L1-GmbH vom 7.6.1994 Bezug genommen.

Nach dem Protokoll über die gemeinsame Gesellschafterversammlung der GbR und der GmbH vom 31. März 1994 blieb der Geschäftswert, da nicht bilanziert, von der Übertragung auf die GmbH ausgeschlossen. 10

Wie sich aus dem vorgenannten Protokoll ergibt, ermittelten die Herren L1, L2 und L3 im Hinblick auf den Bekanntheitsgrad und die bestehenden Kundenverbindungen einen Geschäftswert, den sie auf 50.000,-- DM schätzten. Nach VI. des Protokolls verpachtete die Beigeladene den Geschäftswert an die L1-GmbH auf unbestimmte Zeit, vorläufig für 15 Jahre. Das Entgelt für die pachtweise Überlassung des Geschäftswerts betrug 5.000,-- DM jährlich. 11

Die Grundstücke, die im Alleineigentum des Klägers zu 1. bzw. im Miteigentum der Eheleute L1 und L4 standen, wurden an die GmbH vermietet. Der Mietpreis betrug jährlich 60.000,-- DM. Auf den Mietvertrag vom 31.3.1994 wird Bezug genommen. Von der Miete wurden 82 % als Sonderbetriebseinnahme des Klägers zu 1. bei der Beigeladenen erfasst, die restlichen 18 % erklärte L4 als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Die Feststellung der Mietanteile wurde wie folgt ermittelt: 12

Herr L1 13

Grund und Boden (666 + 331) 997 qm x 120,-- 120.000,-- 14

Aufbauten 15

Herstellungskosten 410.000,-- 16

Buchwert 31.03.1994 220.000,-- 17

Ansatz mit 250.000,-- 18

370.000,-- 82 % 19

Frau L4 20

Grund und Boden Anteil 666 qm 80.000,-- 18 % 21

450.000,-- 100 % 22

Mit notariellem Vertrag vom 20. Januar 1995 übertrugen L1 und L4 das von der Einbringung in die GbR ausgeschlossene Betriebsgrundstück mit Wirkung zum 31. Dezember 1994 23

unentgeltlich unter Nießbrauchsvorbehalt zu je ½ Miteigentumsanteilen auf die Kläger zu 2. und 3.

Die Beigeladene erfasste die Pachteinahmen aus der Verpachtung des Geschäftswerts in ihrer Gewinnermittlung, die Einnahmen aus der Verpachtung des Grundstücks in der Sondergewinnermittlung des Klägers zu 1. In dessen Sonderbilanz waren ebenfalls die Grundstücke mit dem aus der Schlussbilanz des Einzelunternehmens übernommenen Buchwert von 285.497,-- DM erfasst. 24

Der Beklagte erließ zunächst der Behandlung durch die Beigeladene entsprechende Bescheide über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften 1994 bis 1996. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 25

Im Jahre 1998 führte der Beklagte bei der Beigeladenen für die Jahre 1994 bis 1996 eine Betriebsprüfung durch. Dabei kam der Prüfer zu der Auffassung, die Gesellschaft sei infolge der Einbringung der Mitunternehmeranteile in die GmbH eine juristische Sekunde nach ihrer Gründung erloschen. Wegen der Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 8. Januar 1999 Bezug genommen. 26

Der Beklagte hob daraufhin die Feststellungsbescheide 1995 und 1996 auf. 27

Für 1994 stellte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.007.955,-- DM fest. Diese setzten sich aus einem Verlust von 2.000,-- DM im Gesamthandsbereich (Rechts- und Beratungskosten) und einem Aufgabegewinn des L1 in Höhe von 1.009.955,-- DM zusammen. Diesen Aufgabegewinn ermittelte er, indem er folgende stille Reserven zugrunde legte: 28

Firmenwert 20.000,-- DM 29

Grundstück 934.415,-- DM 30

übrige Wirtschaftsgüter 55.540,-- DM. 31

Wegen der Einzelheiten zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns wird auf das Schreiben des Betriebsprüfers vom 24.9.1998 (Bl. 151 ff. BP-Handakte) und das Schreiben des Beklagten vom 17.8.2001 (Bl. 77 f. der Gerichtsakte 10 K 1833/00) Bezug genommen. 32

Die Kläger legten gegen die Änderungsbescheide vom 3. März 1999 Einsprüche ein. Zur Begründung trugen sie im Wesentlichen vor, der Prüfer habe zu Unrecht eine Betriebsaufspaltung verneint und die Aufdeckung stiller Reserven angenommen. Außerdem sei die Höhe des vom Prüfer ermittelten Aufgabegewinns zu beanstanden. Nach Rücksprache mit dem Kreismetallbauausschuss sei der Grund und Boden mit 119.640,-- DM (997 qm x 120,-- DM) zu bewerten. Es sei daher von stillen Reserven in Höhe von 53.286,-- DM auszugehen. Die stillen Reserven in den Aufbauten seien mit 150.000,-- DM zu schätzen. 33

Der Beklagte folgte teilweise der Auffassung der Kläger hinsichtlich der Höhe der stillen Reserven und setzte dementsprechend in der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2000 die festgestellten Einkünfte 1994 auf 645.138,-- DM herab. Dabei ermittelte er die Teilwerte des Grund und Boden mit 119.640,-- DM (937 qm x 120,-- DM) und der Gebäude mit 716.016,-- DM (Ermittlung nach Baukostenindex). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2000 Bezug genommen. 34

Mit der Klage tragen die Kläger vor: 35

Die stillen Reserven seien nicht aufzudecken. Es liege eine Betriebsaufspaltung vor, da die GbR den Geschäftswert, der eine wesentliche Betriebsgrundlage darstelle, an die GmbH verpachte. Im Fall einer Betriebsaufspaltung sei eine Fortführung der Buchwerte nach damaliger Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung zulässig gewesen. 36

Des weiteren liege auch hinsichtlich des Betriebsgrundstücks eine Betriebsaufspaltung vor. Die sachliche Verflechtung werde selbst vom Beklagten nicht bestritten. Es liege aber auch die personelle Verflechtung vor. Die GmbH (Betriebsgesellschaft) und die Miteigentümergeinschaft am Grundstück (Besitzunternehmen) seien von einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen getragen. Dieser ergebe sich aufgrund einer Beherrschungsidentität auf jedenfalls tatsächlicher Grundlage. Als ehemaliger alleiniger Firmeninhaber, der gleichsam die "Verkörperung" des Geschäftswerts des ehemaligen Einzelunternehmens darstelle, sowie aufgrund seiner Autorität als Vater könne der Kläger zu 1. seinen Willen innerhalb der GmbH jeweils durchsetzen. Bislang seien sämtliche Beschlussfassungen innerhalb der GmbH einvernehmlich und einstimmig durchgeführt worden. Der Geschäftsführer (der Kläger zu 2.) hole sich in allen das Unternehmen betreffenden Fragen weiterhin den Rat seines Vaters ein. 37

Hilfsweise werde vorgetragen, dass die Höhe der stillen Reserven falsch ermittelt worden sei. Diese betrügen für das Gebäude nur 263.099,-- DM (anstatt der bisher angesetzten 496.873,-- DM). Dies ergebe sich aus Folgendem: 38

Der Gesamtverkehrswert der Gebäude betrage 624.871,-- DM (diesem Wert stimmt der Beklagte nunmehr ausdrücklich zu und lässt den bisher angesetzten Wert von 716.016,-- DM fallen). Von diesem Gesamtverkehrswert entfalle ein Anteil in Höhe von 165.339,-- DM auf eine Halle, die auf einem Grundstück errichtet worden sei, das im Alleineigentum des Klägers zu 1. gestanden habe. Ziehe man diesen Betrag ab, bleibe ein Verkehrswert für die Gebäude, die im gemeinschaftlichen Eigentum von L1 und L4 gestanden haben, in Höhe von 459.532,-- DM übrig. Der Anteil des Klägers zu 1. hieran betrage 229.766,-- DM. Unter Hinzurechnung der 165.339,-- DM komme man zu einem Gesamtverkehrswert der Gebäude, der dem Kläger zu 1. zuzurechnen sei, von 395.105,-- DM. Hiervon müsse man die Buchwerte der Gebäude zum 31. März 1994 abziehen. Dieser betrage bezogen auf den hälftigen Miteigentumsanteil des Klägers zu 1. 87.137,-- DM zuzüglich des Buchwerts der in seinem Alleineigentum stehenden Halle von 44.869,-- DM, gesamt 132.006,-- DM. Ziehe man diesen Betrag von dem Verkehrswert ab, ergäben sich stille Reserven für die Grundstücksaufbauten in Höhe von 263.069,-- DM. 39

Die Beschränkung des Ansatzes "stille Reserven in Grundstücksaufbauten" auf zivilrechtliches Eigentum des Klägers zu 1. werde wie folgt begründet: 40

Der Große Senat habe mit Beschlüssen vom 23. August 1999 zum Drittaufwand klargestellt, dass dieser Aufwand lediglich bilanztechnisch "wie ein materielles Wirtschaftsgut" zu behandeln sei. Zu einem Bilanzansatz für Aufwand, der sich auf fremdes Eigentum beziehe, komme es nicht. Der Große Senat habe auch wirtschaftliches Eigentum für den Fall abgelehnt, dass dem Bauenden ein Aufwendungsersatzanspruch zustehe. Da die Nutzungsbefugnis kein bilanzierungsfähiges Wirtschaftsgut darstelle, könne es beim Kläger zu 1. nicht zur Bildung bzw. Aufdeckung stiller Reserven kommen. Es handele sich lediglich um einen steuerlichen Merkposten für gespeicherten Aufwand. Solange eine betriebliche Nutzung stattfinde, könne dieser Aufwand steuerlich geltend gemacht werden. Ende die Nutzung des jeweiligen Wirtschaftsgutes, auf welches sich dieser Aufwand beziehe, komme es im betrieblichen Bereich zu keiner Aufdeckung von stillen Reserven. Ein zivilrechtlicher Ausgleichsanspruch könne zumindest bei Ehegatten nicht zum Ansatz gebracht werden, da 41

ein solcher nicht entstanden sei. Die Zuwendung stelle in aller Regel einen Beitrag zur Verwirklichung der ehelichen Lebensgemeinschaft dar und sei daher mit Rechtsgrund erfolgt.	
Die Kläger beantragen,	42
die Änderungsbescheide vom 3. März 1999 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2000 aufzuheben,	43
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	44
Die Beigeladene schließt sich diesem Antrag an.	45
Der Beklagte beantragt,	46
der Klage insoweit stattzugeben, als der Aufgabegewinn des Klägers zu 1. auf 514.519,-- DM (anstatt der in der Einspruchsentscheidung angesetzten 647.138,-- DM) herabgesetzt wird, im Übrigen aber die Klage abzuweisen.	47
Entgegen der Auffassung der Kläger sei der Gesamtverkehrswert der Aufbauten der Ermittlung zugrunde zu legen. Von einem fehlenden Aufwendungsersatzanspruch gegenüber dem Ehegatten könne nicht generell ausgegangen werden.	48
Während des Rechtsstreits ist zwischen den Beteiligten die Ermittlung der stillen Reserven unstreitig geworden. Danach ergeben sich folgende stillen Reserven:	49
Geringwertige Wirtschaftsgüter 10.000,-- DM (wie bisher)	50
Maschinen 53.227,-- DM (bisher 6.850,-- DM)	51
Kraftfahrzeuge <u>25.536,-- DM</u> (bisher 60.129,- DM)	52
88.763,-- DM (bisher 76.979,-- DM).	53
Von den 88.763,-- DM entfallen 40 % auf den Kläger zu 1. = 35.505,-- DM (bisher hatte der Beklagte den vollen Betrag von 76.979,-- DM bei der Ermittlung des Aufgabegewinns angesetzt). Hinzuzurechnen ist der Firmenwert von 20.000,-- DM sowie der unstreitige Grund- und Bodenanteil von 53.286,-- DM. Dies entspricht einem Gesamtbetrag (ohne Gebäude) von 108.791,-- DM. Bisher wurden in der Einspruchsentscheidung 150.265,-- DM angesetzt.	54
Der Bundesfinanzhof hat das im 1. Rechtsgang ergangene Urteil vom 19.5.2005 10 K 1833/00 (EFG 2005, 1273) mit Urteil vom 5.6.2008 IV R 79/05 (BStBl II 2009, 15) aufgehoben, da noch zu prüfen sei, ob nicht die GbR zum Verfahren beizuladen sei.	55
<u>Entscheidungsgründe:</u>	56
Die zulässige Anfechtungsklage ist nur in dem aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet.	57
Insoweit ist der angefochtene Feststellungsbescheid für 1994 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 15. Februar 2000 rechtswidrig und verletzt die Kläger deshalb in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung–FGO-.	58
	59

1. Der Beklagte hat dem Grunde nach zutreffend stille Reserven aufgedeckt und diese im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für 1994 der aus den Klägern bestehenden GbR erfasst. Die "Einbringung" des früher vom Kläger zu 1. geführten Einzelunternehmens in die L1-GmbH konnte nicht zu Buchwerten (und damit ohne Aufdeckung stiller Reserven) erfolgen. Der Senat nimmt insoweit Bezug auf das im 1. Rechtsgang ergangene Urteil, dessen Ausführungen vom Bundesfinanzhof bestätigt wurden.	
2. Der Senat folgt auch hinsichtlich der Höhe der stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern, die zivilrechtlich dem Kläger zu 1. gehörten, den Ermittlungen des Beklagten, die mittlerweile zwischen den Beteiligten unstreitig sind.	60
3. Letztlich streitig ist (nur noch), ob die aufgedeckten stillen Reserven nur den zivilrechtlichen hälftigen Miteigentumsanteil des Klägers zu 1. an den Gebäuden erfassen oder ob auch die stillen Reserven in den Gebäudeteilen, die zivilrechtlich der Ehefrau des Klägers zu 1. gehörten, aufzudecken und steuerlich zu erfassen sind. Nach Auffassung des Senats ist Letzteres der Fall. Dies gilt unabhängig davon, ob der Kläger zu 1. wirtschaftlicher Eigentümer der ganzen Gebäude war. Der Senat hatte noch im 1. Rechtsgang auf das wirtschaftliche Eigentum des Klägers zu 1. auf Grund eines Aufwendungsersatzanspruchs gegen seine Ehefrau abgestellt. Diese Auffassung wird mittlerweile allerdings vom Bundesfinanzhof abgelehnt (Urteil vom 5.6.2008 IV R 79/05 in der Zurückverweisungsentscheidung, BStBl II 2009, 15 und Urteil vom 29.4.2008 VIII R 98/04, BStBl II 2008, 749).	61
Entscheidend ist, dass die Ehefrau des Klägers zu 1. als zivilrechtliche Eigentümerin diesem die betriebliche Nutzung des gesamten Grundstücks einschließlich der von ihm errichteten Gebäude gestattete, was zivilrechtlich zu einer konkludent abgeschlossenen Nutzungsvereinbarung zwischen beiden führte. Diese Nutzungsbefugnis gehörte zum Betriebsvermögen des Klägers zu 1. und wurde bei Beendigung des Nutzungsverhältnisses entnommen, da dieses aus privaten Gründen endete. Der Senat folgt insoweit dem IV. BFH-Senat in dessen Zurückverweisungsentscheidung und nicht dem VIII. Senat, der davon ausgeht, dass das Nutzungsverhältnis auf der (nicht steuerbaren) privaten Vermögensebene stattfindet (Urteil vom 29.4.2008 VIII R 98/04, a.a.O.). Für letztere Auffassung gibt es keine Begründung. Nutzt ein Steuerpflichtiger ein Wirtschaftsgut für betriebliche Zwecke, ist entweder das Wirtschafts-gut selber oder das Nutzungsrecht notwendiges Betriebsvermögen. Ob und ggfs. wie ein Nutzungsrecht zu bilanzieren ist, spielt hierfür keine Rolle.	62
4. Hinsichtlich der Ermittlung des gemeinen Werts des Nutzungsrechts lässt der Senat offen, ob er dem Ermittlungsvorschlag des IV. Senats in der Zurückverweisungsentscheidung, der von der bisher üblichen Ermittlung mit dem anteiligen Gebäudeverkehrswert abweicht, folgen könnte. Nach dem Ermittlungsvorschlag wäre das Nutzungsrecht mit einem Wert von 223.000 DM anzusetzen (9,3-fache (da die Ehefrau zur Hälfte Miteigentümerin) von 40% (Anteil der betrieblich genutzten Gebäudeteile, die der Ehefrau zuzurechnen sind) von 60.000 DM (Miete)). Der IV. Senat weist selber darauf hin, dass zur Vermeidung einer Überbesteuerung die so bestimmte Gewinnrealisierung auf die stillen Reserven des Gebäudeteils der Ehefrau (gemeiner Wert des Gebäudeteils abzüglich um AfA geminderte Herstellungskosten des Unternehmer-Ehegatten = Buchwert) zu begrenzen ist. Danach ergibt sich folgende Berechnung:	63
Verkehrswert der Gebäude DM 628.276	64
- Buchwert DM 219.143	65
	66

Stille Reserven insgesamt DM 409.133

Hiervon entfallen zwischen den Beteiligten unstreitig 40% auf die Ehefrau = 163.653 DM. 67
Diesen Betrag legt der Senat seiner Ermittlung des Aufgabegewinns zugrunde.

5. Der Beklagte hat ebenfalls zutreffend für 1995 und 1996 keine Einkünfte der Beigeladenen 68
mehr festgestellt.

Diese konnte in den Streitjahren 1995 und 1996 keine Einkünfte aus der Verpachtung eines 69
Geschäftswerts an die GmbH erzielen, da sie nicht über einen entsprechenden
Geschäftswert verfügte. Die Zahlungen der GmbH an die GbR stellen deshalb verdeckte
Gewinnausschüttungen dar, die unmittelbar bei den Gesellschaftern zu erfassen sind. Sie
verwirklichen insoweit nicht gemeinschaftlich den Tatbestand der Einkünfteerzielung, vgl. §
180 Abs. 1 Nr. 2 Buchstabe a AO 1977.

6. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 136 Abs. 1 Satz 1, 139 Abs. 4 FGO, die 70
Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf §§ 151 FGO, 708 Nr. 10 (analog) 711
der Zivilprozessordnung.

Der Senat lässt gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO die Revision wegen grundsätzlicher 71
Bedeutung und Abweichung von dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 29.4.2008 VIII R
98/04 zu.