
Datum: 18.03.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 2555/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0318.4K2555.06.00

Rechtskraft: IV B 58/09, IV R 44/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die außergerichtlichen Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

1

Streitig ist die Tarifbegünstigung zweier Veräußerungsgewinne.

2

Der 1940 geborene Kläger ist zusammen mit seinem Bruder K H in zweiter Generation Begründer der unter dem gleichen Namen firmierenden Kette. Im Jahr 1988 beteiligte sich die R Waren- und Kaufhaus GmbH (R) an dem bis dahin im Familienbesitz befindlichen Unternehmen. An der P GmbH und Co. KG, später umbenannt in H GmbH und Co. KG (KG), waren ursprünglich der Kläger und sein Bruder K H zu jeweils 50 % beteiligt. R übernahm die gesamten Gesellschaftsanteile des Bruders K H und die Hälfte der Anteile des Klägers. Der ursprüngliche Gesellschaftsvertrag vom 26.02.1988 und der diesen ändernde Gesellschaftsvertrag vom 12.09.1992 enthielten jeweils ein Andienungsrecht des Klägers und ein Übernahmerecht von R. Die Beteiligungsverhältnisse entwickelten sich seit dem 12.09.1992 wie folgt:

3

Beteiligungsverhältnisse		
--------------------------	--	--

4

<u>Gesellschafter</u>	<u>DM</u>	<u>in %</u>
a) Fa. H Verw.-GmbH (Komplementär)	10.000	0.067
b) Herrn M H (Kommanditist)		
12.09.1992	3.750.000	24,983
31.12.1996	3.750.000	24,983
31.12.1997	750.000	4,997
31.12.1998	0	0,000

c) Fa. R Waren- und Kaufhaus GmbH (Kommanditist)	
--	--

5

12.09.1992	11.250.000	74,950
31.12.1996	11.250.000	74,950
31.12.1997	14.250.000	94,937
31.12.1998	15.000.000	99,933
Gesamtbeteiligung	15.010.000	100,000

6

§ 15 des Änderungsvertrages vom 12.09.1992 regelte das Andienungsrecht des Klägers. Dort heißt es auszugsweise wörtlich wie folgt:

7

§ 15

8

Andienungsrecht von Herr M H

9

1. Herr M H kann von R erstmals zum 31.12.1992, 24.00 Uhr, und danach zum Ende eines jeden Geschäftsjahres (Übernahmestichtag) die Übernahme seines Kapitalanteils im Ganzen nur zusammen mit der Übernahme seines Geschäftsanteils am persönlich haftenden Gesellschafter verlangen.
2. Das Übernahmeverlangen ist durch schriftliche Erklärung gegenüber R unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten auszuüben.
3. Wird das Übernahmeverlangen ausgeübt, so geht der Kapitalanteil von Herrn M H mit Wirkung vom Übernahmestichtag auf R über.
4. R hat an Herrn M H einen Übernahmepreis zu bezahlen i. H. des auf ihn nach dem Verhältnis der Kapitalanteile entfallenden Anteils an dem sechsfachen des durchschnittlichen Jahresergebnisses der Gesellschaft (Jahresüberschüsse abzüglich Jahresfehlbeträge) in den letzten drei Geschäftsjahren vor dem Übernahmestichtag.

11

In § 16 des Änderungsvertrags vom 12.09.1992 heißt es auszugsweise wörtlich wie folgt:

12

§ 16

13

1. Wenn Herr M H, gleichgültig aus welchem Grund, aus der Geschäftsführung der H Verwaltungs-GmbH ausscheidet, ist R berechtigt, den Kapitalanteil von Herrn M H zusammen mit seinem Geschäftsanteil an dem persönlich haftenden Gesellschafter zum Ende eines jeden Geschäftsjahres im Ganzen zu übernehmen, erstmals zum 31.12.1992, 24.00 Uhr, in dem oder auf dessen Ende das Ausscheiden aus der Geschäftsführung erfolgt.
2. Das Übernahmerecht ist durch schriftliche Erklärung gegenüber Herrn M H unter Einhaltung einer Frist von drei Monaten auszuüben.
3. Wird das Übernahmerecht ausgeübt, so geht der Kapitalanteil von Herrn M H und sein Geschäftsanteil am persönlich haftenden Gesellschafter mit Wirkung vom Übernahmestichtag auf R über.
4. R hat Herrn M H einen Übernahmepreis zu zahlen i. H. des auf ihn nach dem Verhältnis der Kapitalanteile entfallenden Anteils an dem siebenfachen des durchschnittlichen Jahresergebnisses der Gesellschaft (Jahresüberschüsse abzüglich Jahresfehlbeträge) in den letzten drei Geschäftsjahren vor dem Übernahmestichtag.

.....

Die KG schloss mit dem Kläger am 26.2.1988 einen Dienstvertrag. Nach diesem Vertrag oblag dem Kläger als Geschäftsführer zusammen mit den anderen Geschäftsführern die Leitung der H Verwaltungs-GmbH (GmbH) und der KG. Der Vertrag galt für unbestimmte Zeit und konnte beiderseits mit einer Frist von zwölf Monaten erstmals zum 31.1.1993 und danach zum 31.1. eines jeden dritten Jahres gekündigt werden. Dieser Dienstvertrag wurde durch Zusatzvereinbarungen vom 14.12.1989, 12.02.1992 und 1.7.1994 geändert. In der Zusatzvereinbarung vom 1.7.1994 wurde vereinbart, dass der Vertrag für unbestimmte Zeit galt und beiderseits mit einer Frist von 12 Monaten jeweils zum 31.12. eines Jahres gekündigt werden könne, erstmals zum 31.12.1997. Mit **Aufhebungsvereinbarung vom 3.7.1997** hoben der Kläger und die KG den Dienstvertrag einvernehmlich zum 31.12.1997 auf.

R forderte mit **Schreiben vom 11.09.1997** 20% der KG Anteile des Klägers mit Wirkung zum 31.12.1997 und mit Schreiben vom 28.9.1998 die restlichen dem Kläger verbliebenen Anteile von 5 % mit Wirkung zum 31.12.1998 bei dem Kläger an. Entsprechend verkaufte der Kläger mit Vertrag vom 26.02.1998 (Notar T, U, UR-Nr.: ...) von seinem festen Kapitalanteil einen Teilbetrag i. H. v. 3.000.000,00 DM mit schuldrechtlicher Wirkung zum 31.12.1997, 24.00 Uhr an R. Von der Übertragung waren die übrigen Konten (Kapital- und Darlehenskonto) einschließlich des Verlustvortrags ausgenommen. Mit Vertrag vom 29.12.1998 (Notar wie vor, UR-Nr.: ...) übertrug der Kläger seinen restlichen festen Kapitalanteil von 750.000,00 DM mit schuldrechtlicher Wirkung zum 31.12.1998, 24.00 Uhr, an R. Mit den genannten Verträgen wurden jeweils auch dem Beteiligungsverhältnis entsprechende Anteile an der GmbH von dem Kläger an R übertragen. Diese Anteile entsprachen dem jeweiligen Beteiligungsverhältnis am festen Kapital der KG.

Die Kommanditeinlage von R ging im Wege der Gesamtrechtsnachfolge durch Verschmelzung auf die Fa. X AG mit Sitz in U über (Eintragung laut Handelsregistrauszug des Amtsgerichts E Abt. ... Nr. ... vom 04.05.2000). Mitte des Jahres 2005 trennte sich der X Konzern dann von der Kette H, die an den B Finanzinvestor C und die D AG verkauft wurde.

Im Jahr 1997 unterhielt die KG insgesamt ... (oder ..., der Vortrag der Beteiligten ist insoweit nicht eindeutig) Häuser in verschiedenen Städten der BRD. An drei Standorten hatte sie

Räumlichkeiten von der H Liegenschaften GbR (HLi GbR) gemietet. Die weiteren Filialen des Hauses befanden sich in Objekten, die in keiner Verbindung zur HLi GbR standen. Wesentlich beteiligte Gesellschafter an der HLi GbR waren vor 1989 der Kläger und sein Bruder K H zu nahezu 100 %. K H schied aus der HLi GbR aus, und sein Anteil ging mit dem nach Auseinandersetzung verbliebenen Vermögen auf den Kläger als verbleibenden Gesellschafter durch Anwachsung über. Die HLi GbR vermietete einen erheblichen Teil ihres Grundvermögens an die KG.	
Im Jahr 1996 erzielte die HLi GbR Mieteinnahmen i. H. v. insgesamt 2.617.100 DM. Die Mieteinnahmen wurden erzielt für die Vermietung von Objekten in A, I, N, Q und E. Bei drei Objekten wurden Teilflächen an die KG vermietet.	21
Es handelte sich zunächst um den Standort A. Hier bestand ein Teileigentum an dem Einkaufscenter A. In dem Objekt waren neben der KG noch fünf weitere Mietparteien der HLi GbR vorhanden. Die von der KG für dieses Objekt zu zahlende Miete betrug im Jahr 1996 507.600.- DM.	22
Des Weiteren handelte es sich um ein Objekt in I. In diesem Objekt waren 2.414 qm an die KG vermietet, wobei die KG in drei Nachbarhäusern noch weitere Flächen angemietet hatte. Weitere 741 qm waren in dem Objekt an das Schulungscenter G vermietet. Die von der KG für dieses Objekt an die HLi GbR zu zahlende Miete betrug im Jahr 1996 1.048.800.- DM.	23
Schließlich bestand noch eine teilvermietete Fläche in dem Haus in Q, welche lediglich der Vergrößerung der von einem Dritten angemieteten Hauptverkaufsfläche diente. Die von der KG für dieses Objekt an die HLi GbR zu zahlende Miete betrug im Jahr 1996 188.900.- DM.	24
Der Kläger hat seinem Schriftsatz vom 17.01.2007 als Anlage eine Aufstellung der Mieter und Mieteinnahmen in den Jahren 1993 bis 1996 für die HLi GbR vorgelegt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Akten (Bl. 180-181 GA) Bezug genommen.	25
Im Jahr 1997 erzielten die Häuser der KG einen Gesamtumsatz von TDM 323.756. Hiervon entfiel auf das Haus in I Umsatz von TDM 20.986. Der von der HLi vermietete Flächenanteil betrug 74,3 %, worauf ein Umsatz von TDM 15.593 entfiel. Das Haus in Q hatte in dem betreffenden Jahr einen Umsatz von TDM 7.536. Der Flächenanteil der HLi GbR betrug 44,5 %, was einem proportionalen Umsatz von TDM 3.354 entsprach. Auf das Haus in A entfiel ein Umsatz von TDM 8.529. Gemessen an dem Gesamtumsatz der KG von TDM 323.756 betrug der Umsatz der von der HLi GbR angemieteten Objekte damit 8,4 %.	26
Mit Vertrag vom 4.9.1997 gründeten die Gesellschafter der HLi GbR die Fa. HLi Liegenschaften GmbH und Co. KG (HLi GmbH und Co. KG) zum 01.08.1997 und brachten am selben Tag das Vermögen der HLi GbR zu Buchwerten in das Gesamthandsvermögen der HLi GmbH und Co. KG ein. Auch die Einbringung erfolgte zum 1.8.1997. Sämtliche Vertragsverhältnisse (Miet-, Pacht-, Arbeits- und Versicherungsverträge) wurden durch die HLi GmbH und Co. KG unverändert fortgeführt.	27
Die Eröffnungsbilanz der HLi GmbH und Co. KG auf den 1.8.1997 wies ein Anlagevermögen von 5.853.432,13 DM aus. Dem stand ein Eigenkapital von 2.558.861,19 DM und eine Rücklage gemäß § 6b EStG von 3.294.570,94 DM gegenüber.	28
Bis zum Jahr 1988 beurteilte das Finanzamt (FA) das zwischen der KG und der HLi GbR bestehende Mietverhältnis als Betriebsaufspaltung. Die HLi GbR als Besitzunternehmen habe ihr Grundvermögen in wesentlichem Umfang an die KG vermietet. Dieses Grundvermögen	29

habe für die Tätigkeit der KG (Einzelhandel mit ...) eine ihrer wesentlichen Betriebsgrundlagen dargestellt, soweit die KG angemietete Räumlichkeiten zu ihren betrieblichen Zwecken genutzt habe. Das FA ging weiter davon aus, dass die Betriebsaufspaltung zwischen der HLi GbR und der KG durch den Gesellschafterwechsel mit Wegfall der beherrschenden Beteiligung (persönliche Verflechtung) der Brüder H im Jahr 1988 beendet wurde. Wegen der unveränderten Nutzung des vermieteten Grundvermögens der HLi GbR beurteilte das FA dieses, nunmehr als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des Klägers, soweit es ihm innerhalb des Gesamthandsvermögens der HLi GbR zuzurechnen war.

Die Gewinnanteile des Klägers aus diesem Sonderbetriebsvermögen I (HLi GbR) wurden vom FA im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnermittlung der KG erfasst und ihm als Gewinnanteile gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG (Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern) zugerechnet. 30

Die Gewinnanteile des Klägers an der HLi GmbH und Co. KG wurden hingegen nicht mehr im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der KG erfasst. Nach dem Einbringungsvorgang zwischen der HLi GbR und der HLi GmbH und Co. KG wurde das ehemals über die GbR der KG überlassene Grundvermögen vom FA nicht mehr als notwendiges Sonderbetriebsvermögen I des Klägers qualifiziert. Das FA ging davon aus, dass seit dem 01.08.1997 die miet- bzw. pachtweise Überlassung von Wirtschaftsgütern im Rahmen einer gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG) ausgeübt worden sei. Daher erfasste es diese Gewinnanteile im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung der HLi GmbH und Co. KG. 31

In den Jahren 2001 und 2002 fand eine Betriebsprüfung durch das FA für Großbetriebsprüfung E bei der KG für die Jahre 1996 bis 1998 statt. In dem Betriebsprüfungsbericht vom 14.03.2002 sah es der Prüfer als zulässig an, dass der Einbringungsvorgang zwischen der HLi GbR und der HLi GmbH und Co. KG gewinnneutral erfolgt war. 32

Den Gewinn des Klägers aus der Veräußerung seiner Gesellschaftsanteile berechnete der Prüfer wie folgt: 33

	1997	1998
	<i>DM</i>	<i>DM</i>
<i>Veräußerungserlöse</i>	7.308.000,00	2.192.000,00
<i>abzüglich:</i>		
- Anteil Kommanditkapital	- 3.000.000,00	- 750.000,00
- GmbH-Anteil (Sonder-BV II)	- 10.000,00	- 2.500,00
- Kapital aus Ergänzungsbilanz	- 17.672,00	- 4.418,00
- Mehrkapital Unterschied HB/StB (Pensions-RSt)	- 404.097,40	- 101.024,35
- Mehrkapital Unterschied HB/StB (Jubiläums-RSt)	- <u>112.712,40</u>	- <u>28.178,10</u>
<i>Ergebnis vor Bp</i>	3.763.518,20	1.305.879,55
a) Nachaktivierung Münster	- 52.000,00	- 11.500,00
b) Mehrkapital Unterschied StB/PB (Pensions-RSt)	- 8.162,20	- 1.886,30

34

c) Mehrkapital Unterschied StB/PB (RSt-PSV)	- 28.200,00	- 7.150,00
d) Sonderbetriebsvermögen W ...	0,00	218.701,00
e) Übertragung Rücklage gem. § 6 b EStG	0,00	503.188,57
Ergebnis nach Bp	3.675.156,00	2.007.232,82
erklärt:	3.759.125,40	0,00
nachrichtlich:		
Kaufpreis für GmbH-Anteile	20.160,00	5.040,00
Nennwert	10.000,00	2.500,00

Tz. 20 des Bp-Berichts lautet auszugsweise wie folgt: 35

Tarifbegünstigung für die Veräußerungsgewinne 36

Die KG hat beantragt, die auf den Gesellschafter M H entfallenden Gewinnanteile aus den 37 Veräußerungen der Mitunternehmeranteile als tarifbegünstigt gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG i. V. m. § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG zu behandeln. Die beantragte Tarifbegünstigung kann nicht beansprucht werden, da begünstigte Veräußerungsgewinne i. S. von § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG nicht vorliegen.

Sachverhalt 38

Der Gesellschafter M H hat als Sonderbetriebsermögen I zu qualifizierendes 39 Betriebsvermögen in einem zeitnahen (im vorliegenden Fall in 1997 fünf Monate und 1998 zwölf Monate) und wirtschaftlichen Zusammenhang (die Betriebsgrundstücke sind wesentliche Betriebsgrundlagen) mit der Anteilsveräußerung zulässigerweise in ein anderes Betriebsvermögen (HLi GmbH und Co. KG) überführt ohne Aufdeckung der darin ruhenden stillen Reserven.

Steuerliche Beurteilung 40

Zur Begründung wird u. a. auf die Urteile des BFH vom 06.09.2000, IV R 18/99, BStBl II 41 2001, 229 und vom 06.12.2000, VIII R 21/00, in Finanzrundschau 6/2001 S. 295 verwiesen. Danach gelten zur Annahme von tarifbegünstigten Veräußerungsgewinnen die nachstehend aufgeführten Grundsätze:

- a. *Nach den §§ 16, 34 EStG werden Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines 42 Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils begünstigt besteuert. Der Sinn und Zweck dieser Regelungen besteht darin, die zusammengeballte Realisierung stiller Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen (vgl. BFH-Beschluss vom 18.10.1999, GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123 zu Abschn. C V 1. c der Gründe, m. w. N.).*
- b. *Nach ständiger Rechtsprechung des BFH umfasst der Begriff des Mitunternehmeranteils i. S. von § 16 Abs. 1 Nr. 2 i. V. m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht nur den Anteil des Mitunternehmers am Vermögen der Gesellschaft, sondern – zum Zweck einer möglichst weitgehenden Annäherung der Besteuerung von Einzel- und Mitunternehmern – auch etwaiges Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters (vgl. BFH-Urteile vom 19.03.1991 VIII R 76/87, BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635 und vom 24.08.2000, IV R 51/98, BFH/NV 2000,*

1554). Werden deshalb anlässlich der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, zurückbehalten und ins Privatvermögen überführt, so ist dieser Vorgang nicht als Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i. V. m. einer gewinnrealisierenden Entnahme, sondern als Aufgabe des Mitunternehmeranteils zu beurteilen, die insgesamt nach §§ 16, 34 EStG begünstigt ist (BFH-Beschluss vom 31.08.1995, VIII B 21/93, BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890 m. w. N.). Werden wesentliche Wirtschaftsgüter des (früheren) Sonderbetriebsvermögens hingegen im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung zu Buchwerten in ein anderes Betriebsvermögen überführt, ist der Gewinn aus der Anteilsveräußerung nicht tarifprivilegiert, weil nicht die gesamten stillen Reserven des veräußerten Mitunternehmeranteils aufgedeckt wurden (Urteil in BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635, Beschluss in BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890 bestätigt durch Beschluss des Großen Senats in BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123 zu Abschn. C. V. 1.c der Gründe; ebenso zur Übertragung von Gesamthandsvermögen auf Schwesterpersonengesellschaften: Urteil vom 06.09.2000, IV R 18/99, DStR 2000, 2123).

Einwendungen der KG

43

Die KG wendet dagegen ein, dass die Zeiträume von fünf Monaten in 1997 und zwölf Monaten in 1998 das durch die Rechtsprechung aufgestellte Merkmal eines zeitlichen Zusammenhangs nicht mehr erfülle. Des Weiteren stelle die gewährte Gestaltung (Gründung einer gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft und Einbringung des Grundvermögens) kein planmäßiges Handeln des Mitunternehmers in Zusammenhang mit den Anteilsveräußerungen dar. Die Gründung der gewerblich geprägten Mitunternehmerschaft sei auch unabhängig von den Miteigentumsanteilsveräußerungen geschehen, denn im Zeitpunkt der Gründung seien die Kaufoptionen noch nicht geltend gemacht worden. Die Anteilsveräußerungen seien daher vielmehr Ausdruck von rechtlichen Gegebenheiten aus den Kaufoptionen des Mitunternehmers R/Z, auf deren Ausübung der Verkäufer keinen Einfluss mehr habe. Aus diesem Grunde stelle die gewählte Gestaltung auch kein planmäßiges Handeln dar, um Sonderbetriebsvermögen I aus der mitunternehmerischen Bindung zu lösen, damit keine Zwangsentnahme bei Veräußerung erfolge.

44

Gegenäußerung durch die Bp

45

a. Zeitlicher Zusammenhang

46

Der zeitliche Zusammenhang der Einbringung von Sonderbetriebsvermögen in gewerblich geprägtes Vermögen mit den Anteilsveräußerungen ist mit fünf Monaten zur Veräußerung von 20 % und mit weiteren zwölf Monaten zur Restveräußerung gegeben.

47

b. Wirtschaftlicher Zusammenhang

48

Unter einem wirtschaftlichen Zusammenhang wird im Allgemeinen eine wirtschaftliche Betrachtungsweise verstanden. Wirtschaftlich betrachtete Rechtszustände sind losgelöst von starren formalrechtlichen Bindungen, die den gewollten bzw. den faktischen Rechtszustand darstellen. Sinn und Zweck der Bindung von (vormaligem) Sonderbetriebsvermögen als gewerblich geprägtes Betriebsvermögen war – und das ist unwidersprochen – eine zwangsweise Auflösung von stillen Reserven zu vermeiden. Mit dieser Absicht ist jedoch der Tatbestand, den § 16 EStG für Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne fordert, nicht erfüllt. Tarifbegünstigte Gewinne liegen nur dann vor, wenn die stillen Reserven aller – zumindest

49

aber aller wesentlichen – Betriebsgrundlagen einer Mitunternehmerschaft aufgelöst und einer Ertragbesteuerung zugeführt werden. Für die Annahme, dass alle stillen Reserven eines Mitunternehmeranteils aufgelöst wurden, ist es daher geboten, alle sachlich mit dem Mitunternehmensanteil verbundenen Wirtschaftsgüter zusammen zu fassen. Das trifft – nach den Ausführungen des BFH a. a. O. – auf etwaiges Sonderbetriebsvermögen zu. Aber auch Betriebsvermögen, das einer gewerblichen Prägung unterliegt, und damit nicht mehr als Sonderbetriebsvermögen in Sonderbilanzen auszuweisen ist, kann aus nur formalen Gründen nicht ausgenommen werden, um den Tatbeständen des § 16 EStG zu genügen. Nach den Ausführungen in der Entscheidung des Großen Senats des BFH könnte allenfalls das Betriebsvermögen ausgenommen werden, das nach Ablauf von zeitlichen oder sachlichen Gegebenheiten nicht mehr als zum Betriebsvermögen eines Mitunternehmeranteils gehörend gerechnet werden kann und damit gegenüber dem Miteigentumsanteil einen eigenständigen Betrieb bzw. Teilbetrieb bildet. Ein eigenständiger Betrieb bzw. Teilbetrieb neben der Mitunternehmerschaft muss jedoch auch wirtschaftlich und nicht nur formalrechtlich durch gewerbliche Prägung eigenständig sein. Diese wirtschaftliche Eigenständigkeit fehlt jedoch dem gewerblich geprägten Vermögen, da es wirtschaftlich betrachtet lediglich Vermögensverwaltung darstellt. Nur über die vormalige Bindung als (notwendiges) Sonderbetriebsvermögen bzw. als gewerblich geprägtes Vermögen wurden gewerbliche Einkünfte erzielt.

Das FA schloss sich der Rechtsansicht des Betriebsprüfers an und erließ am 10.04.2003 50
entsprechend geänderte Gewinnfeststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 1998. Diese
wurden am 02.03.2004 und am 17.05.2006 erneut geändert. Den Gewinn aus der
Veräußerung des Gesellschaftsanteils im Jahr 1998 berechnete das FA nunmehr als
laufenden Gewinn in Höhe von 2.308.944,00 DM. Gegen diese Bescheide richtet sich die
nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage.

Der Kläger trägt vor, aus gesundheitlichen Gründen, insbesondere wegen seiner 51
abnehmenden Hörfähigkeit, habe er bereits im Jahr 1996 überlegt, seine
Geschäftsführertätigkeit in absehbarer Zeit einzuschränken oder durch eine andere Tätigkeit
zu ersetzen. Dies habe er im Frühjahr 1997 R mitgeteilt. Sein beabsichtigter Austritt aus der
aktiven Verantwortung der KG sei für R überraschend gekommen, da die KG sich gerade in
einer Konsolidierungsphase befunden habe, die von ihm maßgeblich mit initiiert und
umgesetzt worden sei. Diese Ausrichtung habe im Jahr 1997 angefangen, zu deutlichen
Ergebnisverbesserungen zu führen. Das Unternehmen habe insoweit ein gesteigertes
Interesse daran gehabt, dass er gerade diese Umstrukturierungsmaßnahmen weiterhin mit
begleite

Im Jahre 1997 habe sich seine gesundheitliche Verfassung dann derart verschlechtert, dass 52
er seine Geschäftsführerfunktion nicht mehr in dem erforderlichen Umfang wahrnehmen
können. Sein Geschäftsführervertrag sei daraufhin durch die Aufhebungsvereinbarung vom
03.07.1997 mit Wirkung zum 31.12.1997 beendet worden. Auf Wunsch von R habe er sich
jedoch bereit erklärt, als Beiratsmitglied der KG mit neuem Verantwortungsbereich weiterhin
aktiv für die Gesellschaft tätig zu werden.

Mit Schreiben vom 11.09.1997 habe R dann von der Call-Option aus § 16 des notariellen 53
Kaufvertrags vom 26.02.1988, UR-Nr. ... des Notars O in J für ihn zu diesem Zeitpunkt
überraschend Gebrauch gemacht. Für ihn sei es nicht nachvollziehbar gewesen, dass R bzw.
X auf der einen Seite ein derart großes Interesse an seiner weiteren Tätigkeit gehabt habe,
was auch in dem Wunsch der weiteren aktiven Beiratstätigkeit zum Ausdruck gekommen sei,
aber auf der anderen Seite unvermittelt von der Call-Option i. H. v. 20 % der Beteiligung

Gebrauch gemacht habe. Dies gelte insbesondere angesichts des Umstandes, dass der Dienstvertrag einvernehmlich erst zum 31.12.1997 beendet worden sei.

Entgegen der Behauptung des FA hätten für ihn keine konkreten Anhaltspunkte dafür bestanden, dass R bereits kurzfristig nach der einvernehmlichen Aufhebung des Geschäftsführeranstellungsvertrags mit Wirkung zum 31.12.1997 noch im September 1997 von der Call-Option Gebrauch machen würde. Vielmehr habe sich die Situation für ihn so dargestellt, dass R sehr daran gelegen gewesen sei, seine Branchenkenntnis und sein unternehmerische Know-how weiterhin für das Unternehmen zu sichern, wenn man auch auf seine gesundheitliche und private Situation habe Rücksicht nehmen wollen. Gerade deshalb sei man darin übereingekommen, dass er als Beiratsmitglied weiterhin für das Unternehmen habe aktiv sein sollen. 54

Er sei des Weiteren davon ausgegangen, dass aufgrund des Umstandes, dass bei einer Ausübung der Put-Option seinerseits der Kaufpreis sich u. a. nach dem sechsfachen durchschnittlichen Jahresergebnis der Gesellschaft berechne, bei einer Ausübung der Call-Option durch das Unternehmen jedoch nach dem siebenfachen des durchschnittlichen Jahresergebnisses der Gesellschaft, das Unternehmen natürlich abwarten würde, ob er nicht von der Put-Option Gebrauch machen würde. 55

Um die Früchte seiner Arbeit zu ernten habe er ein großes Interesse daran gehabt, anteilig an den laufenden Gewinnen beteiligt zu sein. Darüber hinaus habe er seine Beteiligung auch möglichst lange behalten wollen, um dann entsprechend den mit R getroffenen Vereinbarungen auf der Grundlage höherer Gewinne einen höheren Kaufpreis für seine Beteiligung zu erzielen. Wenn er, wie das FA behaupte, durch den Wunsch nach dem Ausscheiden als Geschäftsführer die Ausübung der Call-Option habe provozieren wollen, hätte er sich nach allgemeiner Lebenserfahrung nicht mit einer Beendigung der Geschäftsführertätigkeit zum 31.12.1997 einverstanden erklärt, sondern dann einen Zeitpunkt gewählt, der zumindest im Jahre 1998 gelegen hätte. Der Kaufpreis hätte sich für ihn dann aufgrund der damals sich schon abzeichnenden Ergebnisverbesserung um mehr als 1 Mio. DM verbessert. 56

Da der Kaufpreis für die Anteile ergebnisabhängig vereinbart gewesen sei und auch R im Laufe des Jahres 1997 erkannt habe, dass die Ergebnisse stark ansteigen würden, habe sich R kurz vor Ablauf der Optionsfrist am 11.09.1997 entschieden, 20 % der Anteile noch zu einem günstigen Kaufpreis zu erwerben. Indiz für diese Intention sei auch, dass in diesem Übernahmevertrag vom 26.02.1998 unter C. § 3 die Höhe des Kaufpreises für die verbleibenden 5 %-Anteile zwar weiterhin nach der ursprünglichen Vereinbarung ermittelt werden sollte, die Höhe des Kaufpreises aber auf 120 % des jetzt gezahlten (anteiligen) Kaufpreises begrenzt worden sei. Diese Deckelung des Kaufpreises sei dann auch zum Tragen gekommen. Der Kaufpreis für die 5 %-ige Beteiligung habe genau 120 % des Kaufpreises für die 20 %-ige Beteiligung betragen. 57

Hierbei sei R sehr daran gelegen gewesen, die Branchenkenntnisse und das unternehmerische Knowhow des Klägers weiter für die KG zu sichern und durch die bei dem Kläger verbliebene Beteiligung von 5 % der Anteile sein Interesse an einer positiven Ertragsentwicklung der KG sicherzustellen. 58

In einem Schreiben von R, datiert vom 11.09.1997 sei dies deutlich zum Ausdruck gekommen. Dort heiße es: "Wir freuen uns, dass Sie sich bereit gefunden haben, in dieser schwierigen geschäftlichen Zeit uns zu unterstützen, indem Sie zum einen auch weiterhin als Kommanditist unternehmerisches Risiko tragen wollen und zum anderen als Beiratsmitglied 59

der Gesellschaft aktiv mit Rat und Tat zur Seite stehen."

Dementsprechend sei beim Verkauf der 20 %-igen Beteiligung eine langfristige Beiratstätigkeit unter D § 2 vereinbart worden. Dort heiße es: "Der Verkäufer verpflichtet sich, nach Maßgabe der Käuferin für die Dauer seiner Beteiligung an der KG im Rahmen seines Beiratsmandates mit Rat und Tat zur Verfügung zu stehen." Dieses sei von ihm auch bis zum Jahr 2002 wahrgenommen worden. 60

Für ihn völlig überraschend sei mit Schreiben vom 28.09.1998 entgegen allen vorherigen Verlautbarungen und wiederum kurz vor Ablauf der Optionsfrist, die Übernahme der restlichen 5 % der Beteiligung gefordert worden. Als Beweggrund von R sei ihm mitgeteilt worden, dass vom neuen Gesellschafter eine Bereinigung der Beteiligungsstruktur beschlossen worden sei. Hintergrund sei gewesen, dass im Jahr 1998 V AG Mehrheitsaktionär von Z AG geworden sei und die neue Konzernführung ganz wesentliche Umstrukturierungen der neuen Gruppe, insbesondere auch eine Bereinigung der Beteiligungen vorgesehen habe. 61

Die Einbringung des Grundvermögens in die HLi GmbH und Co. KG sei in Unkenntnis der bevorstehenden Anforderung der Gesellschaftsanteile durch R erfolgt. Mit ihr seien andere selbständige wirtschaftliche, erbrechtliche und erbschaftssteuerliche Ziele verfolgt worden. Die Tatsache dass er die Schenkung an seine Kinder in zwei Schritten vollzogen habe rühre daher, dass den Kindern die finanziellen Mittel nicht zur Verfügung gestanden hätten um die Schenkungsteuer zu bezahlen. 62

Die von der HLi GbR an die KG vermieteten Grundstücke hätten nie in seinem Sonderbetriebsvermögen gestanden, weil es sich bereits bei der HLi GbR um einen Gewerbebetrieb sui generis gehandelt habe. Die Verwaltung des Grundbesitzes sei räumlich und organisatorisch getrennt vom Betrieb der KG erfolgt. Die Grundstücksverwaltung sei Ertrag bringend und für sich alleine lebensfähig gewesen. Die Tätigkeit der Grundstücksverwaltung sei leicht und einwandfrei abgrenzbar von dem Betrieb der KG gewesen. Eigenes Personal und eigene Buchführung seien Indiz für diese Selbständigkeit. Die Übertragung der eingebrachten Grundstücke in die HLi GmbH und Co. KG habe den Bedingungen unter fremden Dritten entsprochen. Es habe keine eigene Leistungspflicht seinerseits bestanden. 63

Selbst wenn es sich aber bei den in die HLi GmbH und Co. KG eingebrachten Grundstücken für ihn anteilig um Sonderbetriebsvermögen resultierend aus seiner Beteiligung an der KG gehandelt hätte, hätten diese Grundstücke keine wesentliche Betriebsgrundlage dargestellt. 64

Die KG habe im Jahre 1997 insgesamt ... Filialen in verschiedenen Städten der BRD unterhalten. Lediglich an drei Standorten habe die KG Räumlichkeiten von der HLi GbR bzw. HLi GmbH und Co. KG angemietet gehabt. Dabei habe es sich noch nicht einmal um eine komplette Anmietung einer Immobilie durch das Unternehmen an einem Standort gehandelt, vielmehr seien jeweils nur Teilflächen angemietet worden bzw. es seien in anderen Objekten weitere Flächen angemietet worden die in keinem Zusammenhang zur HLi GbR gestanden hätten. Zwar werde grundsätzlich seitens der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass Büro- und gleichzeitig Verwaltungsgebäude regelmäßig eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellten, keinesfalls zwingend sei dies jedoch für reine Einzelmietflächen. Gerade aufgrund der insoweit unterschiedlichen Verwaltungsmeinungen speziell für die Fälle der Betriebsaufspaltung sei selbst auf Bundesebene eine Übergangsregelung für diese Fälle für erforderlich gehalten worden und es sei demnach im einzelnen zu prüfen, ob nicht unabhängig davon eine Billigkeitsmaßnahme zu treffen sei, die 65

höchstvorsorglich und hilfsweise ausdrücklich beantragt werde.

Selbst nach der sog. funktionellen Betrachtungsweise könne nicht unberücksichtigt bleiben, dass für das Unternehmen der KG mit damals ... Filialen die Vermietung von drei Objekten nur eine untergeordnete Bedeutung gehabt habe. Ohne größere Investition hätte das Unternehmen den Verkauf in anderen Räumlichkeiten fortsetzen können, was auch Gegenstand der Argumentation bei Mietvertragsverhandlungen gewesen sei. Auch auf Seiten der HLi GbR habe die Vermietung an die KG im Hinblick auf die gesamte Anzahl der vermieteten qm und der bestehenden Objekte keinen derartigen Anteil ausgemacht, dass man von einer Bestimmung zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb des Unternehmens sprechen könne. Die Räumlichkeiten seien zudem ausschließlich zu marktüblichen Konditionen an die KG vermietet worden. 66

Bei der Übernahme der Mitunternehmeranteile durch R seien alle stillen Reserven aus den Bruchteilen der Mitunternehmeranteile aufgelöst worden. Weder zum Übertragungszeitpunkt 31.12.1997 noch bei der Übertragung des Mitunternehmeranteils zum 31.12.1998 habe er über etwaiges Sonderbetriebsvermögen, das der KG zuzuordnen gewesen wäre, verfügt. 67

Insoweit stelle sich auch nicht die vom BFH in seiner neueren Rechtsprechung (BFH vom 24.08.2000 in BFH/NV 2000, 1554; BFH vom 12.04.2000 in BFHE 192, 419 und BFH vom 06.12.2000 in BFH/NV 2001, 548) mit unterschiedlichem Tenor aufgeworfene Frage, ob bei Verkauf eines Teils eines Mitunternehmeranteils auch anteiliges Sonderbetriebsvermögen mit veräußert oder ins Privatvermögen übernommen werden müsse. 68

Die Betriebsprüfung behaupte nun allerdings unter Verweis auf diese Rechtsprechung, dass die Übernahme der Mitunternehmeranteile durch R und die Überführung des Grundvermögens in die HLi GmbH und Co. KG durch ihn als einheitlicher Vorgang zu beurteilen seien. 69

Bei der Prüfung, ob alle stillen Reserven in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst worden seien, stelle der BFH in seiner jüngeren Rechtsprechung darauf ab, dass die Voraussetzungen nicht erfüllt seien, wenn der Veräußerer "aufgrund einheitlicher Planung und in engem zeitlichen Zusammenhang" mit der Veräußerung seines Mitunternehmer(Anteils) wesentliche Betriebsgrundlagen zum Buchwert in ein anderes Betriebsvermögen überführe (BFH, DStR 2000, 2123). 70

Die Rechtsprechung hebe für die Zusammenrechnung von Mitunternehmeranteilsveräußerung und Buchwertübertragung folgende Kriterien hervor: den zeitlichen Zusammenhang und den wirtschaftlichen Zusammenhang bzw. Gesamtplan. 71

Bestehe weder ein zeitlicher Zusammenhang noch ein Gesamtplan, dann habe im Zeitpunkt der Veräußerung der Mitunternehmeranteile kein Sonderbetriebsvermögen mehr existiert und alle für die steuerliche Beurteilung relevanten stillen Reserven des Mitunternehmeranteils seien aufgelöst worden. Denn durch die Einbringung verliere das etwaige Sonderbetriebsvermögen diese Eigenschaft und werde Gesamthandsvermögen. 72

Das Vorliegen eines zeitlichen Zusammenhangs als alleinige Grundlage werde in der zur Tarifbegünstigung ergangenen Rechtsprechung nur für einen sehr kurzen Zeitraum von wenigen Tagen bejaht (BFH/NV 1986, 147; BFH, BFHE 192, 419; BFH, BStBl II 1996, 342). Diesen Fällen habe keine erkennbare einheitliche Planung zugrunde gelegen, sondern es sei auf die Durchführung, nämlich die Verfügung des einen Steuerpflichtigen über seine Vermögensteile abgestellt worden. In diesen Fällen sei ein Steuerpflichtiger, d. h. eine einzige 73

Person aktiv geworden. Damit könne auf einen zeitlichen Zusammenhang nicht abgestellt werden, wenn zwei unterschiedliche Parteien in engem zeitlichen Zusammenhang Übertragungen vornähmen.

Liege ein größerer zeitlicher Abstand zwischen den Übertragungen, könne eine Gesamtbetrachtung nur dann erfolgen, wenn auf der Grundlage eines Gesamtplans gehandelt werde bzw. ein einheitlicher Vorgang vorliege. 74

Ein wirtschaftlicher Zusammenhang werde dann bejaht, wenn ein einheitlicher wirtschaftlicher Vorgang vorliege (BFH, DStR 2000, 2123, BFH/NV 2001, 548; BFH/NV 2000, 1554; BFH, BStBl II 1990, 132). Der wirtschaftliche Zusammenhang werde auch dann bejaht, wenn ein Gesamtplan vorliege (BFH, BStBl II 1991, 635). In den genannten Urteilsfällen gehe es im Wesentlichen um eine Neuordnung der Gesellschaftsstruktur oder die Übertragung auf einen anderen Eigentümer. Das Vorliegen eines Gesamtplans setze denklogisch voraus, dass eine Einzelperson bzw. Gesellschaftergruppe – also eine Partei – einen Plan ausarbeite, um ein Ziel zu erreichen (z. B. Neuordnung des Konzerns), und dann dementsprechend handle. Anders ausgedrückt könnten ein wirtschaftlicher Zusammenhang und ein Gesamtplan nicht vorliegen, wenn nicht die Möglichkeit bestehe, bestimmte Geschehensabläufe planmäßig zu beeinflussen. 75

Ein zeitlicher Zusammenhang, der die Zusammenrechnung von der Übernahme der Anteile durch R und der Übertragung des Vermögens der HLi Liegenschaft GbR in die HLi GmbH und Co. KG rechtfertigen würde liege nicht vor. Die Planung, das Vermögen, insbesondere die Grundstücke in die HLi GmbH und Co. KG einzubringen, habe schon im Jahr 1996 stattgefunden, also langfristig vor der eigentlichen Durchführung im September 1997. Die Gründe hätten in der Haftungsbeschränkung, der Auswertung der Aktivitäten und den Überlegungen zur vorweggenommenen Erbfolge gelegen. Auch sollten die Gewinne aus der Grundstücksüberlassung sowie die künftigen Aktivitäten der Pächterin der KG nicht bekannt werden. 76

Tatsächlich habe die Übertragung des Teilbetriebs auf die HLi GmbH und Co. KG 5 Monate bezüglich der 20 %-igen Beteiligung bzw. 17 Monate bezüglich der 5 %-igen Beteiligung vor der zeitlichen Wirksamkeit der Mitunternehmeranteilsübertragung gelegen. 77

Der zeitliche Zusammenhang ergäbe sich auch nicht, wenn das Datum 04.09.1997 für die Übertragung des Vermögens in die HLi GmbH und Co. KG und das Datum 11.09.1997 für die Ausübung der Option, 20 % der Anteile an der KG zu übernehmen, zugrunde gelegt werde. Bei diesen Vorgängen sei einerseits er und andererseits R tätig gewesen und er habe keinen Einfluss auf die Ausübung des Übernahmerechts gehabt, vielmehr habe dieses gerade nicht in seinem Interesse gelegen. Es sei also reiner Zufall gewesen, dass die unterschiedlichen Absichten der beiden Parteien im gleichen Jahr umgesetzt worden seien. 78

Im Streitfall liege demnach kein einheitlicher Plan/Gesamtplan vor, da die Vorgänge von unterschiedlichen Personen, die jeweils nach abweichenden Plänen gehandelt hätten, indiziert und entschieden worden seien. 79

Einerseits habe er nicht geplant, die Anteile der KG zu veräußern. Aufgrund der Regelung im Gesellschaftsvertrag der KG von 1988/1992, der in § 15 ein Andienungsrecht vorgesehen habe, hätte er die Möglichkeit gehabt, den Verkauf der Anteile aktiv und planvoll zu betreiben. Von diesem Andienungsrecht habe er jedoch weder in 1997 noch in 1998 Gebrauch gemacht. 80

Andererseits sei für ihn nicht vorherzusehen gewesen und hätte sich auch seinem Einflussbereich entzogen, dass der Mitgesellschafter R sein ebenfalls im Gesellschaftsvertrag von 1988/1992 in § 16 verankertes Übernahmerecht ausüben würden. Die Ausnahme des Übernahmerechtes im September 1997 sei für ihn überraschend gekommen. Schließlich hätten alle Anzeichen darauf hingedeutet, dass er über seine Vertretung im Beirat und die Beibehaltung der Mitunternehmerbeteiligung dem Unternehmen weiterhin hätte verbunden bleiben sollen.	
Dagegen habe R - von ihm nicht gewollt und auch nicht erwartet - gehandelt, um noch den günstigeren Kaufpreis zu erzielen. Da R aufgrund eines seit 1988 bestehenden vertraglichen Rechtes gehandelt habe könne nicht von einem planvollen Handeln durch ihn ausgegangen werden.	82
Der Kläger beantragt,	83
die geänderten Gewinnfeststellungsbescheide für 1997 und 1998 beide vom 17.05.2006 dergestalt zu ändern, dass für beide Jahre die Gewinnanteile des Klägers nicht in vollem Umfang als laufende Gewinne angesetzt werden, sondern stattdessen in Höhe von 3.675.156,00 DM (für 1997) und 2.308.944,00 DM (für 1998) als begünstigte Veräußerungsgewinne beurteilt und die Einspruchsentscheidung vom 18.05.2006 aufgehoben werden.	84
Der Beklagte beantragt,	85
die Klage abzuweisen;	86
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	87
Der Beklagte vertritt die Ansicht, die Überführung der Grundstücke in die HLi GmbH und Co. KG und die Anteilsveräußerung seien als einheitlicher Vorgang zu betrachten. Aus diesem Grund führe die Übertragung der Grundstücke ohne Aufdeckung der stillen Reserven zu einer Versagung der Tarifbegünstigung gemäß §§ 16, 34 EStG führe.	88
Zu dem Zeitpunkt, zu dem sich der Kläger entschlossen gehabt habe, die Geschäftsführertätigkeit in der GmbH zu beenden, habe er sich bewusst sein müssen, dass er R mit diesem Schritt die Möglichkeit eingeräumt habe, seine Anteile anzufordern. Der Kläger habe sich ab diesem Zeitpunkt auch der daraus resultierenden Konsequenzen bewusst sein müssen, dass eine Anforderung der Anteile zu einer Zwangsentnahme der Grundstücke aus dem Sonderbetriebsvermögen führen und somit zur Aufdeckung erheblicher darin enthaltener stiller Reserven würde. Durch die Gründung der HLi GmbH und Co. KG und die anschließende Einbringung der Grundstücke in diese habe der Kläger die drohende Aufdeckung der stillen Reserven verhindern wollen. Es werde nicht bezweifelt, dass der Kläger mit der Gründung der HLi GmbH und Co. KG auch die von ihm vorgetragenen Ziele (vorweggenommene Erbfolge usw.) verfolgt habe.	89
Am 0.00.0000 wurde das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG eröffnet. Mit Beschluss vom 00.00.0000 wurde der Insolvenzverwalter zum vorliegenden Verfahren beigegeben.	90
<u>Entscheidungsgründe</u>	91
Die Klage ist unbegründet.	92
	93

- 1.** Es bestand kein Anlass die Gesellschaft beizuladen, die die Gesellschaftsanteile des Klägers an der KG erwarb (Rechtsnachfolgerin der Firma X AG). Ein Mitunternehmer ist zum Klageverfahren gegen die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung dann notwendig beizuladen, wenn er selbst klagebefugt ist (§ 60 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. § 48 FGO). Im Streitfall war die Erwerberin der Gesellschaftsanteile des Klägers nicht klagebefugt. Denn die Beteiligten streiten weder über die Höhe des Gesamtgewinns der Mitunternehmerschaft noch über die Höhe des Gewinnanteils eines Mitunternehmers. Vielmehr beschränkt sich der Streit darauf, ob und in welcher Höhe der Gewinnanteil des Klägers tarifbegünstigt ist. Alle anderen Besteuerungsgrundlagen der angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheide sind bestandskräftig (vgl. BFH Urteil vom 06.12.2000 - VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194 m. w. N.).
- 2.** Bei dem Gewinn des Klägers aus der Veräußerung seiner Gesellschaftsanteile handelt es sich nicht um einen tarifbegünstigten Veräußerungsgewinn. 94
- a)** Erzielt der Steuerpflichtige aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils einen Gewinn, so ist der Gewinn gemäß § 16 Abs. 1 Nr. 2, § 34 Abs. 1 i. V. m. Abs. 2 Nr. 1 EStG mit einem ermäßigten Steuersatz zu besteuern. Der Zweck der Tarifvergünstigung nach §§ 16, 34 EStG besteht darin, die zusammengeballte Realisierung der während vieler Jahre entstandenen stillen Reserven nicht nach dem progressiven Einkommensteuertarif zu erfassen. Sie setzt demnach voraus, dass alle stillen Reserven der wesentlichen Grundlagen des Betriebs in einem einheitlichen Vorgang aufgelöst werden; denn eine Zusammenballung liegt nicht vor, wenn dem Veräußerer oder Aufgebenden noch stille Reserven verbleiben, die erst in einem späteren Veranlagungszeitraum aufgedeckt werden (vgl. BFH Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 und BFH-Beschluss vom 18. Oktober 1999 GrS 2/98, BFHE 189, 465, BStBl II 2000, 123, m.w.N.). 95
- Der BFH hat im Hinblick auf diesen Zweck der §§ 16, 34 EStG die Tarifvergünstigung in solchen Fällen nicht gewährt, in denen im Rahmen des Veräußerungs- oder Aufgabevorgangs nicht alle stillen Reserven in dem veräußerten Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil aufgedeckt worden sind. Danach liegt weder eine begünstigte Betriebsveräußerung noch eine begünstigte Betriebsaufgabe vor, wenn der Unternehmer wesentliche Betriebsgrundlagen bei einer Veräußerung seines übrigen Betriebs oder Teilbetriebs zurückbehält und für eine andere betriebliche Tätigkeit nutzt (vgl. z.B. vgl. BFH Urteil vom 06.09.2000 - IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 m. w. N.). Ebenfalls hat der BFH die Begünstigung versagt, wenn ein Mitunternehmer seinen Gesellschaftsanteil veräußert, zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende wesentliche Betriebsgrundlagen aber in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang damit ohne Aufdeckung der stillen Reserven in ein anderes Betriebsvermögen überführt (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.1991 VIII R 76/87, BFHE 164, 260, BStBl II 1991, 635; BFH-Beschluss vom 31. August 1995 VIII B 21/93, BFHE 178, 379, BStBl II 1995, 890; ebenso für Fälle der Einbringung BFH-Urteile vom 26. Januar 1994 III R 39/91, BFHE 173, 338, BStBl II 1994, 458, und vom 16. Februar 1996 I R 183/94, BFHE 180, 97, BStBl II 1996, 342). 96
- b)** Im Streitfall hat der Kläger seine Gesellschaftsanteile an der KG veräußert, zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende wesentliche Betriebsgrundlagen aber ohne Aufdeckung der stillen Reserven in ein anderes Betriebsvermögen überführt. Diese Übertragung von Sonderbetriebsvermögen zu Buchwerten geschah in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit den späteren Veräußerungen der Gesellschaftsanteile. 97

aa) Die Übertragung der Grundstücke von der HLi GbR auf die HLi GmbH & Co KG erfolgte in einem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an R.

Denn es lag spätestens zu Beginn des Jahres 1997 eine einheitliche Planung und ein geschlossenes Konzept des Klägers vor, die der HLi GbR gehörenden Grundstücke im Familienbesitz zu erhalten und die Gesellschaftsanteile an der KG zu veräußern.

99

Der Kläger strebte aufgrund seiner sich bereits im Jahr 1996 abzeichnenden gesundheitlichen Situation (Schwerhörigkeit) an, die Geschäftsführertätigkeit bei der KG einzuschränken, da die Teilnahme an Sitzungen, der Besuch von Messen und die Begehung der über ... Häuser mit der Aufnahme einer Vielzahl von akustischen Reizen für ihn zunehmend schwieriger geworden war. Gleichzeitig hatte er den Gedanken entwickelt, seine Aktivitäten auf einen anderen Bereich zu verlagern, der mit weniger Publikumskontakten verbunden war. Es war die Idee entstanden, die verschiedenartigen Aktivitäten der HLi GbR zu verselbständigen und auszuweiten. Daneben hatte der Kläger sich bereits im Jahr 1996 – in diesem Jahr wurde der Sohn Y 21 Jahre und die Tochter L 23 Jahre alt – unter erbrechtlichen und erbschaftsteuerlichen Gesichtspunkten damit beschäftigt, in welcher Form er L und Y H an seinem Vermögen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge teilnehmen lassen könnte.

100

Der Kläger verfolgte sein Ziel durch zwei Handlungsstränge.

101

Zum einen beschloss er als beherrschender Gesellschafter der HLi GbR die Grundstücke der HLi GbR auf die HLi GmbH & Co KG zu übertragen. Hierfür ließ er für die der HLi GbR gehörenden Grundstücke die Buchwerte auf den 31.07.1997 ermitteln. Sodann wurde die HLi GmbH & Co KG durch privatschriftlichen Vertrag vom 4.9.1997 gegründet. Am selben Tag fasste die HLi GbR den notariell beurkundeten Beschluss, ihre Grundstücke auf die HLi GmbH & Co KG zu übertragen. Sowohl die Gesellschaftsgründung als auch die Einbringung der Grundstücke erfolgte rückwirkend zum 1.8.1997.

102

Zum anderen legte der Kläger durch Vereinbarung vom 3.7.1997 sein Amt als Geschäftsführer der KG zum 31.12.1997 nieder. Dies geschah einvernehmlich mit R, denn nach der zuletzt getroffenen Zusatzvereinbarung vom 1.7.1994 zum Dienstvertrag konnte der Dienstvertrag nur mit einer Frist von 12 Monaten zum 31.12. eines Jahres gekündigt werden. Bereits mit Schreiben vom 11.09.1997 übte R sodann sein ihm gemäß § 16 des Gesellschaftsvertrages zustehendes Übernahmerecht zum 31.12.1997 aus. Zwar erfolgte diese Ausübung des Übernahmerechts durch einseitige Erklärung von R, wobei R die nach § 16 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags bestehende Frist von 3 Monaten einhielt. Gleichwohl entsprach dieses Übernahmeverlangen Vereinbarungen, die von dem Kläger mit R vorher getroffen worden waren. Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Schreiben vom 11.09.1997. Denn in diesem Schreiben bezog sich R auf die mit dem Kläger geführten Gespräche und Vereinbarungen und übte entsprechend dieser Vereinbarungen sein Übernahmerecht aus. Wörtlich heißt es dort wie folgt: "Wir beziehen uns auf die mit Ihnen geführten Gespräche und Vereinbarungen und üben hiermit unser Übernahmerecht, das uns gemäß § 16 des Gesellschaftsvertrages der H GmbH & Co KG zusteht, fristgemäß mit der Maßgabe aus,". Dass diese Ausübung des Übernahmerechts durch R am 11.09.1997 nicht gegen den Willen des Klägers sondern in Absprache mit diesem erfolgte ergibt sich des Weiteren aus dem Inhalt des Übernahmevertrags vom 26.2.1998. Zwar wurde in dieser Vereinbarung der Kaufpreis für den mit dieser Vereinbarung übertragenen Kapitalanteil von 3.000.000.- DM entsprechend der Bestimmung in § 16 des Gesellschaftsvertrags der KG mit dem siebenfachen des durchschnittlichen Jahresergebnisses der Gesellschaft (Jahresüberschüsse abzüglich Jahresfehlbeträge) in den letzten drei Geschäftsjahren vor

103

dem Übernahmestichtag, soweit es auf den übertragenen Kapitalanteil des Klägers entfiel, bestimmt. Der Übernahmevertrag vom 26.2.1998 beschränkte sich aber nicht darauf, den Kaufpreis für den übertragenen Kapitalanteil zu bestimmen. Vielmehr wurde unter "C § 3" der Vereinbarung auch die Kaufpreishöhe für den dem Kläger verbliebenen Kapitalanteil geregelt. Diese sollte unabhängig davon, ob es sich um einen Fall der Andienung oder der Übernahme handelte, mindestens 80 % und höchstens 120% des in Abschnitt A § 1 der Vereinbarung festgelegten Kaufpreises betragen. Auf diese Bestimmung hätte sich der Kläger niemals eingelassen, wenn das Übernahmeverlangen vom 11.09.1997 und der diesem Verlangen folgende Vertragsabschluss gegen seinen Willen und nicht abredegemäß erfolgt wären. Angesichts der damaligen Entwicklung der wirtschaftlichen Situation der KG war diese Vereinbarung für den Kläger nachteilig. Denn die Beteiligten gingen zum damaligen Zeitpunkt davon aus, dass die strategische Ausrichtung der KG durch den Kläger dazu geführt hatte, dass von einem deutlichen Anstieg der Ergebnisse in den kommenden Jahren auszugehen war. Für die Jahre 1995 bis 1998 stellten sich die Gewinne damals wie folgt dar:

Jahr	Gewinne in TDM	104
1995	2.279	
1996	- 3.785	
1997	2.039	
1998	12.159	
1999	Nochmals erhebliche Steigerung gegenüber 1998	

Spätestens bei Ausübung des Übernahmerechts am 11.09.1997 dürfte deshalb der Inhalt des Vertrags zur Änderung der Gesellschaftsverhältnisse bei der H GmbH & Co KG und der H Verwaltungs-GmbH vom 26.2.1998 in vollem Umfang festgestanden haben. Der Senat ist bei der Würdigung des vorliegenden Sachverhalts zu dem Ergebnis gelangt, dass der Inhalt dieses Vertrages vom 26.2.1998 sogar schon zum 4.9.1997, dem Tag an dem die Grundstücke von der HLi GbR auf die HLi GmbH & Co KG übertragen wurden, festgestanden haben dürfte. Denn bei dem wirtschaftlichen Gewicht des Vertrages vom 26.2.1998, dürfte dieser kaum innerhalb weniger Tage ausgehandelt worden sein. Vielmehr spricht sogar alles dafür, dass bereits am 3.7.1997, dem Tag an dem der Kläger sein Amt als Geschäftsführer niederlegte, das weitere Vorgehen zwischen den Gesellschaftern der KG zumindest bis zum Abschluss des Vertrages vom 26.2.1998 abgestimmt war. Da der Kläger durch die Niederlegung seines Amtes als Geschäftsführer R die Möglichkeit einräumte, ohne weitere Voraussetzungen von dem Übernahmerecht gemäß § 16 des Gesellschaftsvertrages Gebrauch zu machen, dürfte er auf dieses Amt nicht ohne weitere Absicherung verzichtet haben. Jede andere Annahme wäre lebensfremd.

Zwar dürfte bei Ausübung des Übernahmerechts am 11.9.1997 der genaue Zeitpunkt noch nicht festgestanden haben, wann R sein Übernahmerecht für den verbliebenen Kapitalanteil des Klägers von 750.000.- DM ausüben würde. Hierfür spricht auch das Schreiben vom 28.09.1998 mit dem R dann die verbleibenden 5 % der Geschäftsanteile vom Kläger mit Wirkung zum 31.12.1998 anforderte. Dieses wurde von R wie folgt begründet:

Sehr geehrter Herr H, 107

108

wie Sie wissen, hat es in unserer Konzernstruktur im Verlauf dieses Jahres wesentliche Veränderungen gegeben. Zwangsläufig führt dies auch zu einer Neustrukturierung unserer Beteiligungen. Wir haben daher übergeordneten Gesichtspunkten Rechnung zu tragen und müssen unsere ursprüngliche Absicht, Sie mit Ihren Branchenkenntnissen und Erfahrungen an uns zu binden, aufgeben. Wir bedauern sehr, Ihnen dies zu einem Zeitpunkt mitteilen zu müssen, in dem die wirtschaftliche Entwicklung von H u. a. durch Ihre Einflussnahme wieder nach oben zeigt.

Indes dürften bereits am 11.09.1997 die Konditionen festgestanden haben, zudem R dann 109
den restlichen Kapitalanteil von 750.000.- DM von dem Kläger erwarb. Da die Umsatz- und Gewinnentwicklung sich zum damaligen Zeitpunkt nach oben entwickelte, mussten und konnten die Beteiligten davon ausgehen, dass der Kaufpreis für den verbliebenen Kapitalanteil des Klägers 120 % des bereits ausgehandelten Kaufpreises betragen würde. Dies genügt, um einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen der Übertragung der Gesellschaftsanteile an R und der Übertragung der Grundstücke von der HLi GbR auf die HLi GmbH & Co KG zu bejahen.

Gegen die obige Würdigung des Senats kann der Kläger nicht einwenden, er sei davon 110
ausgegangen, dass aufgrund des Umstandes, dass bei einer Ausübung der Put-Option seinerseits der Kaufpreis sich u. a. nach dem sechsfachen durchschnittlichen Jahresergebnis der Gesellschaft berechne, bei einer Ausübung der Call-Option durch R jedoch nach dem siebenfachen des durchschnittlichen Jahresergebnisses der Gesellschaft, R natürlich abwarten würde, ob der Kläger nicht von der Put-Option Gebrauch machen würde. Denn angesichts der seit 1996 stark ansteigenden Unternehmensgewinne war es für R am Wichtigsten, sobald als möglich von seinem Ankaufsrecht Gebrauch zu machen.

bb) Die Übertragung der Grundstücke von der HLi GbR auf die HLi GmbH&CoKG erfolgte 111
auch in einem zeitlichen Zusammenhang mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an R.

Zur Bestimmung des engen zeitlichen Zusammenhangs nimmt der BFH auf die 112
Rechtsprechung zur zeitlich gestreckten Betriebsaufgabe Bezug (vgl. Strahl, Die Bedeutung der Gesamtplanrechtsprechung bei der Umstrukturierung von Personengesellschaften unter steuerneutraler Ausgliederung einzelner Wirtschaftsgüter, FR 2004, 929). Im Urteil vom 06.09.2000, IV R 18/99, BFHE 193, 116, BStBl II 2001, 229 führt der BFH hierzu aus, ähnlich wie bei einer Betriebsaufgabe müsse auch bei einer Betriebsveräußerung bzw. der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils eine Zeitraum bezogene Betrachtung angestellt werden, wenn der "Veräußerungsplan" mehrere Teilakte umfasse. Im Urteil vom 26.05.1993, X R 101/90, BFHE 171, 468, BStBl II 1993, 710 hat der BFH einen Abwicklungszeitraum von mehr als 36 Monaten nicht mehr als kurzen Zeitraum angesehen, wobei er darauf hingewiesen hat, dass der Abwicklungszeitraum nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessen sei.

Im Streitfall lag ein enger zeitlicher Zusammenhang zwischen den maßgeblichen Teilakten 113
vor. Mit Beschluss vom 4.9.1997 brachte die HLi GbR die Grundstücke in die HLi Liegenschaften GmbH & Co KG ein. Bereits am 11.09.1997, und damit nur eine Woche später, übte R sein Übernahmerecht aus. Bereits am 11.9.1997 stand der Inhalt der Vereinbarung vom 26.2.1998 fest. Bereits zu diesem Zeitpunkt stand auch fest, wie hoch der Kaufpreis für den verbliebenen Gesellschaftsanteil sein würde, den der Kläger mit Vertrag vom 29.12.1998 veräußerte.

cc) Es ist im Streitfall ohne Bedeutung, dass der Kläger mit der Einbringung der Grundstücke 114
in die HLi Liegenschaften GmbH & Co KG weitere wirtschaftliche Ziele verfolgte.

Der Kläger hat hierzu ausgeführt, mit der Einbringung des Vermögens in die HLi GmbH und Co. KG habe er folgende Ziele für sich erreicht: Er habe die Haftung für seine künftigen geschäftlichen Aktivitäten für sich und nach vorweggenommener Erbfolge auch für seine Kinder in der HLi beschränken können. R habe keine Kenntnis mehr über die mit seinen betrieblichen Aktivitäten verbundenen zukünftigen Aufwendungen und Erträge gehabt, die ansonsten im Rahmen der Ermittlung der etwaigen Sonderbetriebseinnahmen und –ausgaben gegenüber R hätten offen gelegt werden müssen. Er habe durch diese Rechtsform auf einfachem Wege seine Kinder im Rahmen einer vorweggenommenen Erbfolge sukzessive an seinem Vermögen beteiligen können. Er habe mit notariellem Vertrag vom 18.12.1997 jeweils 3,5 % seiner Beteiligung und mit notariellem Vertrag vom 16.12.1998 jeweils 46,5 % seiner Beteiligung an seine beiden Kinder im Wege der vorweggenommenen Erbfolge übertragen. Damit habe er am 16.12.1998 seine Gesellschafterstellung in der HLi GmbH und Co. KG aufgegeben gehabt. Er habe die HLi GmbH und Co. KG dazu nutzen können, in Abstimmung mit seinen Kindern dort als Geschäftsführer neue Aktivitäten zu entfalten. Nach der Einbringung des Vermögens, insbesondere der Grundstücke in die HLi GmbH und Co. KG habe er dort folgende Punkte abgewickelt: Verwaltung des eigenen Immobilienbesitzes, der folgende Veränderungen erfahren habe:

1998: Erwerb 30/100 Anteilobjekt I, W ... 116

1998: Erwerb Objekt I, A1 117

1999: Erwerb Teileigentum Nr. 2 Objekt Q, B1 118

2001: Umbau und Vereinigung der Teileigentumseinheit 2 mit Teileigentumseinheit 1 Beteiligung C1 Vertriebsgesellschaft für Kommunikationssysteme. 119

Der Senat gesteht dem Kläger zu, dass er die genannten wirtschaftlichen Interessen mit der Übertragung der Grundstücke auf die HLi GmbH & Co KG verfolgte. Er hält dies aber für unerheblich. Denn die Mitverfolgung dieser Ziele ist nicht geeignet, den oben aufgezeigten wirtschaftlichen und sachlichen Zusammenhang zu beseitigen (vgl. BFH-Beschluss vom 13.04.2007, IV B 81/06, BFH/NV 2007, 1939). 120

dd) Bei den der HLi GbR gehörenden Grundstücken handelte es sich, soweit diese Grundstücke im Eigentum des Klägers standen und an die KG vermietet waren, um zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende wesentliche Betriebsgrundlagen. 121

Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn ein Mitunternehmer ihm gehörende Wirtschaftsgüter seiner Personengesellschaft zur Nutzung überlässt (Sonderbetriebsvermögen I) oder wenn Wirtschaftsgüter, die einem Mitunternehmer gehören, zur Begründung oder Stärkung seiner Beteiligung an der Personengesellschaft dienen (Sonderbetriebsvermögen II - ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z. B. BFH Urteil vom 23.05.1991 - IV R 94/90, BFHE 164, 540, BStBl II 1991, 800). Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I gehören alle Wirtschaftsgüter oder Anteile an Wirtschaftsgütern eines Mitunternehmers, die unmittelbar dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen bestimmt sind, insbesondere weil sie der Personengesellschaft zur Nutzung überlassen sind und von ihr auch tatsächlich für betriebliche Zwecke genutzt werden. Notwendiges Sonderbetriebsvermögen ist nicht nur dann anzunehmen, wenn die der Gesellschaft vom Gesellschafter überlassenen Wirtschaftsgüter für die Zwecke der Gesellschaft "nötig" sind vgl. z. B. BFH Urteil vom 23.05.1991 - IV R 94/90, BFHE 164, 540, BStBl II 1991, 800). 122

Nach dieser Definition kann es keinem Zweifel unterliegen, dass die dem Kläger gehörenden Grundstücksteile, in dem Umfang in dem sie von der HLi GbR an die KG vermietet waren, und von dieser genutzt wurden, zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I des Klägers gehörten.

Es handelte sich bei diesen Grundstücksteilen auch um wesentliche Betriebsgrundlagen. 124

Zu den wesentlichen Grundlagen eines Betriebs gehören im Zusammenhang mit einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe in der Regel auch solche Wirtschaftsgüter, die funktional gesehen für den Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil nicht erforderlich sind, in denen aber erhebliche stille Reserven gebunden sind. Zweck der §§ 16 Abs. 1, 34 EStG ist es, eine "zusammengeballte" Realisierung der über die Zeit entstandenen, gesammelten stillen Reserven nicht dem progressiven Einkommensteuertarif zu unterwerfen. Gemäß diesem Gesetzeszweck ist der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage im Rahmen des § 16 EStG anders auszulegen als im Rahmen der übrigen Vorschriften und Rechtsinstitute, in denen er eine Rolle spielt (vgl. z. B. BFH Urteil vom 02.10.1997 - IV R 84/96, BFHE 184, 425, BStBl II 1998, 104). 125

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH ist ein Betriebsgrundstück nur dann keine wesentliche Betriebsgrundlage, wenn es für den Betrieb keine oder nur geringe Bedeutung hat. Eine wirtschaftliche Bedeutung ist bereits dann anzunehmen, wenn der Betrieb auf das Betriebsgrundstück angewiesen ist, weil er ohne ein Grundstück dieser Art nicht fortgeführt werden könnte. Dabei ist unerheblich, ob das Grundstück auch von anderen Unternehmen genutzt werden könnte, ob ein vergleichbares Grundstück gemietet oder gekauft werden könnte oder ob die betriebliche Tätigkeit auch auf einem anderen Grundstück weitergeführt werden könnte (vgl. z. B. BFH Urteile vom 10.11.2005 - IV R 7/05, BFHE 211, 312, BStBl II 2006, 176 und vom 10.06.2008 - VIII R 79/05, BStBl II 2008, 863). 126

Im Streitfall war die KG auf die von der HLi GbR angemieteten Grundstücksteile angewiesen, weil sie diese für ihre gewerbliche Tätigkeit benötigte. Dass die KG entsprechende Grundstücke auch von anderen Vermietern hätte anmieten können spielt ebenso wenig eine Rolle wie die Tatsache, dass der Umsatz der von der HLi GbR angemieteten Objekte gemessen an dem Gesamtumsatz der KG lediglich 8,4 % betrug. 127

Der Kläger kann auch nicht mit dem Einwand durchdringen, die von der HLi GbR an die KG vermieteten Grundstücke hätten nie in seinem Sonderbetriebsvermögen gestanden, weil es sich bereits bei der HLi GbR um einen Gewerbebetrieb sui Generis gehandelt habe. Die Grundstücksverwaltung der HLi GbR sei gewerblich, zumindest aber gewerblich geprägt, gewesen. 128

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen liegt u. a. dann vor, wenn Wirtschaftsgüter einer Personengesellschaft von einem oder mehreren ihrer Gesellschafter zur Nutzung überlassen sind (§ 15 Abs.1 Nr.2 EStG) und von dieser für eigengewerbliche Tätigkeit genutzt werden. Das gilt auch dann, wenn das überlassene Wirtschaftsgut im Gesamthandsvermögen einer vermögensverwaltenden Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) steht, deren Gesellschafter sämtlich oder zum Teil auch Mitunternehmer einer gewerblich tätigen Personengesellschaft sind (BFH Urteil vom 16.06.1994 - IV R 48/93, BFHE 175, 109, BStBl II 1996, 82 m.w.N.). Die Begründung für diese Rechtsprechung ergibt sich aus § 39 Abs.2 Nr.2 AO. Nach dieser Vorschrift sind Wirtschaftsgüter, die mehreren zur gesamten Hand zustehen, den Beteiligten anteilig zuzurechnen, soweit eine getrennte Zurechnung für die Besteuerung erforderlich ist. Handelt es sich bei der Gesamthandsgemeinschaft jedoch um eine mitunternehmerische Personengesellschaft, ist eine getrennte Zurechnung nicht erforderlich. Vielmehr ist in diesen 129

Fällen von der Selbständigkeit der Personengesellschaft als Subjekt der Gewinnerzielung und Gewinnermittlung auszugehen und deshalb zunächst der Gewinn der Gesellschaft nach Maßgabe ihrer Handels- und Steuerbilanz zu ermitteln (BFH Urteil vom 16.06.1994 - IV R 48/93, BFHE 175, 109, BStBl II 1996, 82 m.w.N.).

Im Streitfall handelte es sich bei der HLi GbR nicht um eine mitunternehmerische Personengesellschaft. Ihre Tätigkeit beschränkte sich auf die Vermietung von Gebäudeteilen an die KG und andere Mieter. 130

ee) Der Kläger hat zu seinem Sonderbetriebsvermögen gehörende wesentliche Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der stillen Reserven in ein anderes Betriebsvermögen überführt. Denn die Übertragung der Grundstücke von der HLi GbR auf die HLi GmbH & Co KG erfolgte zu Buchwerten. 131

Der Senat hat diese Beurteilung seiner Entscheidung zu Grunde zu legen. Es ist ihm hierbei verwehrt die materielle Richtigkeit dieses Vorgangs zu überprüfen. 132

Bestimmend hierfür ist der Umstand, dass der Kläger lediglich beantragt hat, den Gewinn aus der Veräußerung seiner Gesellschaftsanteile als Veräußerungsgewinn festzustellen. Hieraus ergibt sich zugleich, dass ? wie zu Abschn. 1 der Gründe ausgeführt ? auch der Streitgegenstand auf diese Frage beschränkt ist und die übrigen Feststellungen der Gewinnfeststellungsbescheide ? soweit sie eines selbständigen Schicksals fähig sind ? in Bestandskraft erwachsen sind. Letzteres trifft auch für die ? nicht angefochtene ? Feststellung zu, dass die zu dem Sonderbetriebsvermögen des Klägers gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen ohne Aufdeckung der stillen Reserven in ein anderes Betriebsvermögen überführt worden sind (vgl. hierzu BFH Urteil vom 06.12.2000 - VIII R 21/00, BFHE 194, 97, BStBl II 2003, 194). 133

ff) Soweit der Kläger sich darauf beruft, dass für ihn im Streitfall die Voraussetzungen für eine Billigkeitsregelung vorlägen (§ 163 AO), kann er hiermit im Rahmen des vorliegenden Verfahren bereits deswegen keinen Erfolg haben, weil es an einem entsprechenden Vorverfahren fehlt. Im Übrigen wird auf die diesbezüglichen Ausführungen im BFH-Urteil vom 10.06.2008 (VIII R 79/05, BStBl II 2008, 863 und FR 2009, 124 m. Anm. Kempermann) verwiesen. 134

3. Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 135 Abs. 1, 139 Abs. 4 FGO. 135