

---

**Datum:** 12.03.2014  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 4 K 1546/10  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2014:0312.4K1546.10.00

---

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, IV R 31/14

---

**Tenor:**

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2005 vom 9.2.2009 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus Gewerbebetrieb um 193.354,00 € unter Anpassung der Gewerbesteuerrückstellung gemindert werden und der Minderungsbetrag in vollem Umfang bei dem Beteiligten A1 berücksichtigt wird.

Die Berechnung der festzustellenden Einkünfte wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 S. 2 FGO).

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

---

**Tatbestand**

- Die Beteiligten streiten darüber, ob eine GmbH & Co. KG durch Realteilung oder durch Sachwertabfindung des ausscheidenden Gesellschafters beendet worden ist. 1
- Die Kläger sind ehemalige Beteiligte der A1 Automaten GmbH & Co. KG (nachfolgend KG 1). Gegenstand der KG 1 waren die Aufstellung und der Vertrieb von Spielautomaten. Die KG 1 wurde mit Vertrag vom ....12.1998 gegründet. Am Vermögen der KG 1 waren die Kläger seit 2 3

dem Zeitpunkt der Gründung bis zu ihrer Auflösung unverändert wie folgt beteiligt: Der Kläger zu 1) A1 (Vater) zu 90 %, der Kläger zu 2) A2 (Sohn) zu 10 % und die Klägerin zu 3) A1 Automaten Verwaltungs GmbH als Komplementärin zu 0 %. Zeitgleich mit dem Gründungsvertrag der KG 1 wurde am ....12.1998 ein notarieller Einbringungsvertrag geschlossen, nachdem der Kläger zu 1) das Grundstück B-Straße ... in C (342 qm) in die Gesellschaft mit „wirtschaftlicher und dinglicher Wirkung zum ....12.1998“ einzubringen hatte. Das Grundstück wurde fortan in der Gesamthandsbilanz der KG 1 bilanziert. Eine zivilrechtliche Umschreibung des Eigentums im Grundbuch erfolgte nicht. Gemäß Gesellschaftsbeschluss vom 22.03.2005 wurde die Gesellschaft zum ....03.2005 aufgelöst. Die Auflösung wurde durch notarielle Urkunde vom 22.03.2005 vor Notar D in G, UR-Nr. 1, beim Handelsregister des Amtsgerichts E angemeldet, die KG 1 später im Handelsregister gelöscht. Nach dem Auflösungsbeschluss sollte das vorhandene Gesellschaftsvermögen im Wege der Realteilung wie folgt aufgeteilt werden: Der Kläger zu 1) sollte erhalten

- die Anhänger WM Meyer-Kipperanhänger E ... und 7 SP Niewiadow F ..., Buchwert jeweils 1 €, 45
- das bislang durch die Gesellschaft zu Lagerzwecken genutzte Grundstück C,B-Straße ..., Buchwert 63.947 € sowie 6
- die Hälfte eines aufgrund des Urteils des EuGH vom 17.02.2005 zur Umsatzsteuer auf Erlöse aus Geldspielgeräten bestehenden Umsatzsteuererstattungsanspruchs, Wert 63.908 €. 7

Der Kläger zu 2) sollte alle übrigen positiven und negativen Vermögensgegenstände erhalten. Der Gesellschafterbeschluss sah außerdem vor, dass der Kläger zu 1) die in seinem Eigentum befindlichen Anteile an der Klägerin zu 3) auf den Kläger zu 2) überträgt. Zudem sollte der Kläger zu 2) eine Verbindlichkeit gegenüber der Klägerin zu 3) aus nicht ausgezahlten Vergütungen und Gewinnanteilen übernehmen. Vor der Auflösung der KG 1 wies das Festkapital einen Gesamtbestand für alle Gesellschafter in Höhe von 51.129 € aus – Anteil des Klägers zu 1) davon 46.016 € (90%) – und das variable Kapitalkonto des Klägers zu 1) einen Negativsaldo in Höhe von 62.674,81 €.

Nach Auflösung der Gesellschaft übten beide damaligen Kommanditisten jeweils weiterhin eine gewerbliche Tätigkeit mit dem Gegenstand der Aufstellung von Spielautomaten aus. Der Kläger zu 2) gründete hierzu ein Einzelunternehmen, in welches er das übernommene Betriebsvermögen einbrachte. Der Kläger zu 1) war Gesellschafter der A GmbH & Co. KG (KG 2), die bereits während des Bestehens der KG 1 gegründet worden war und deren Gegenstand das Aufstellen von Spielgeräten in Spielhallen war. Der Kläger zu 1) hat zeitgleich mit der Aufgabe des Mitunternehmeranteils ein bestehendes Unternehmen, dessen Gegenstand im Betrieb von Spielhallen bestand, in die KG 2 eingebracht. Das ihm aus der Realteilung zugewiesene Betriebsgrundstück stellte er dieser KG 2 ab dem 01.04.2005 zur Nutzung zur Verfügung; das Grundstück wurde im Sonderbetriebsvermögen geführt. 9

Unter dem 29.2.2008 erließ der Beklagte einen Bescheid für 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Der Bescheid erging nach § 165 Abs. 1 S. 2 Abgabenordnung (AO) teilweise vorläufig und nach § 164 AO unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Darin wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb der KG 1 in Höhe von 54.830,83 € festgestellt. Im Oktober 2008 fand für die aufgelöste KG 1 eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2003-2005 statt. Im Rahmen der Betriebsprüfung wurde eine Ortsbesichtigung des 10

Grundstücks B-Straße ... durchgeführt. Danach standen in der auf dem Grundstück befindlichen Garage ca. 50 alte, nicht mehr im Gebrauch befindliche Spielautomaten, Dartautomaten und alte Billardtische. In der Garage befand sich außerdem eine Werkbank, welche nach Auskunft des Klägers zu 1) dazu benutzt wurde, um gelegentlich Reparaturen an den Geräten vorzunehmen. Der Betriebsprüfer vertrat anschließend die Auffassung, dass keine Realteilung gegeben sei. Die Identität des bisherigen Betriebes sei erhalten geblieben, da zwischen der bisherigen und der künftigen betrieblichen Tätigkeit ein sachlicher und struktureller Zusammenhang insbesondere in wirtschaftlicher, finanzieller und organisatorischer Hinsicht bestehe. Der Kläger zu 1) erhalte als ausscheidender Gesellschafter im Wesentlichen einen Abfindungsanspruch (Forderung) und das Lagergrundstück. Durch den Wegfall einer Forderung und die Aufgabe des Grundstücks gehe die Identität des Betriebes nicht verloren. Alle mit dem Betrieb im Zusammenhang stehenden Kundenbeziehungen seien auf den Kläger zu 2) übergegangen, ebenso wie auch die Automaten selbst. Die Notwendigkeit, dass künftig ein anderer Lagerplatz für nicht eingesetzte Spielautomaten genutzt werden müsse, sei ein unerheblicher Geschäftsvorfall im Rahmen der normalen Tätigkeit des Unternehmens und berühre dessen Identität daher nicht. Der Vorgang stelle sich als Sachwertabfindung eines ausscheidenden Gesellschafters dar. Der Kläger zu 1) habe seinen Mitunternehmeranteil entgeltlich an den Kläger zu 2) übertragen. Zwar sei bei Übertragungsvorgängen zwischen nahen Angehörigen grundsätzlich von der Unentgeltlichkeit des Vorganges auszugehen (vgl. BFH, BFHE 161, 317 = BStBl II 1994, 75). Auch die Übernahme des negativen Kapitalkontos in Höhe von 65.499 € des Klägers zu 1) – vor Grundstücksentnahme – sei insoweit unschädlich. Diese hätte nämlich durch eventuell vorhandene stille Reserven ausgeglichen werden können, so dass eine Gegenleistung des Sohnes nicht hätte angenommen werden können. Über das negative Kapitalkonto hinaus sei aber dem ausscheidenden Gesellschafter, dem Kläger zu 1), auch das Lagergrundstück mit einem Buchwert von 63.947 € und einem ggf. deutlich höheren Verkehrswert überlassen worden sowie eine Abfindung in Höhe von 63.908 € gezahlt worden. Damit habe der verbleibende Gesellschafter, der Kläger zu 2), insgesamt Schulden in Höhe von 193.354 € zur Übernahme des Betriebes übernommen. Das Grundstück sei beim Kläger zu 1) Sonderbetriebsvermögen geworden und daher gemäß § 6 Abs. 5 Nr. 2 EStG zu Buchwerten übergegangen. Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinnes sei jedoch das Kapitalkonto des Vaters um den Buchwert des Grundstücks zu mindern. Daraufhin erließ der Beklagte unter dem 09.02.2009 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid für 2005 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen. Er stellte dabei Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 266.888 € fest. Dem lagen unstreitige Feststellungen der Betriebsprüfung zugrunde sowie folgende Ermittlung des Veräußerungsgewinns des Klägers zu 1):

Abfindungszahlung (50% Umsatzsteuererstattungsanspruch)	63.908 €
abzüglich positives Festkapital	46.016 €
zuzüglich negatives variables Kapital A1	
(nach Entnahme des Grundstücks)	175.462 €
= Veräußerungsgewinn	193.354 €

11

12

Dagegen wandten sich die Kläger mit fristgerecht erhobenem Einspruch, zu dessen Begründung sie vortrugen: Würden im Zuge einer Realteilung einer Mitunternehmerschaft Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen, so seien die Wirtschaftsgüter gemäß § 16 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft mit den Buchwerten anzusetzen. Zwingend für das Vorliegen einer Realteilung sei somit, dass die bisherige Mitunternehmerschaft aufgelöst werde. Im Gegensatz zur Auffassung des Betriebsprüfers sei keinesfalls von Bedeutung, ob z.B. bei einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft einer der Mitunternehmer die wesentlichen Bestandteile des Betriebes, wie z.B. die Kundenbeziehungen und Verträge, übernimmt. Ausschlaggebend sei vielmehr die Tatsache, dass die bisherige Mitunternehmerschaft aufgelöst werde. Dies sei im vorliegenden Fall eindeutig geschehen. Die Frage, ob die Identität des bisherigen Betriebes erhalten geblieben sei, sei sowohl rechtlich unerheblich als auch in Grenzfällen oft schwierig zu klären. Eine Auflösung ohne Realteilung sei denkbar, nämlich immer dann, wenn die Wirtschaftsgüter des aufzulösenden Betriebes nicht in andere Betriebe übernommen würden. Sollte die Auffassung des Prüfers zutreffend sein, so würden sowohl Wortlaut als auch Absicht der gesetzlichen Regelung der Realteilung ausgehebelt werden. Er sei gerade Absicht des Gesetzes, auch die Fälle zu erfassen, in welchen Mitunternehmer lediglich einzelne Wirtschaftsgüter übernehmen und in andere Betriebe einbringen würden.

Im Rahmen des Einspruchsverfahrens räumte der Beklagte ein, dass die Mitunternehmerschaft aufgelöst worden ist. Mit dem Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer zweigliedrigen Personengesellschaft werde die Personengesellschaft aufgelöst und ohne Liquidation beendet, während das Gesellschaftsvermögen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter überginge. Man bezeichne diesen Fall daher steuerlich auch als Anwachsung. Mangels Einstellung des Betriebes führe auch dieser Vorgang trotz Auflösung der Gesellschaft nicht zu einer Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft, sondern stelle vielmehr die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG durch den ausscheidenden an den fortführenden Gesellschafter dar (BFH-Urteil vom 10.03.1998, BStBl II 1999, 269). Zur Beurteilung, ob eine Realteilung vorliege, sei aber somit gerade bei einer zweigliedrigen Personengesellschaft neben der Tatsache, dass die Mitunternehmerschaft aufgelöst werde, weiterhin von Bedeutung und damit notwendige Voraussetzung, dass der Betrieb der Mitunternehmerschaft in seiner bisherigen Form nicht mehr bestehen bleibe (R 16 (2) Satz 1 EStR 2005, BFH-Urteil vom 10.03.1998, BStBl II 1999, 269). Nur diese so genannte Realteilung ohne Betriebsfortführung (BMF Schreiben vom 14.03.2006, BStBl I 2006, 253, Tz. 11) unterliege mithin als Sonderfall der Betriebsaufgabe einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 16 Abs. 3 S. 1 EStG dem Regelungsbereich des § 16 Abs. 3 S. 2 EStG. Im vorliegenden Fall werde der Betrieb der Mitunternehmerschaft jedoch faktisch nach Ausscheiden des Vaters durch den verbliebenden Beteiligten fortgeführt. Daher stelle sich der Sachverhalt trotz Auflösung der Gesellschaft nicht als Betriebsaufgabe auf Ebene der Mitunternehmerschaft dar, sondern sei vielmehr als Ausscheiden eines Mitunternehmers gegen Sachwertabfindung zu beurteilen. In die Ermittlung des Veräußerungsgewinns sei neben dem negativen Kapital auch nur diese Sachwertabfindung mit einbezogen worden, da das Grundstück B-Straße ... gemäß § 6 Abs. 5 Nr. 2 EStG zu Recht zu Buchwerten in das neue Betriebsvermögen des Vaters eingebracht worden sei. Dies habe jedoch zur Folge, dass nicht alle stillen Reserven aufgedeckt worden seien und es sich somit bei dem Veräußerungsgewinn i.H.v. 193.354 € um einen laufenden Gewinn handele, der nicht gemäß § 16 Abs. 4 EStG begünstigt sei.

13

14

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 16.4.2010 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er ergänzend aus: Eine Realteilung setze voraus, dass mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage nach der Realteilung weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers darstelle. Es sei nicht erforderlich, dass jeder Realteiler wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens erhalte. Gemäß Tz. 2 des BMF Schreibens vom 28.2.2006 sei die Realteilung von der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils bei Fortbestehen der Mitunternehmerschaft zu unterscheiden. Scheide ein Mitunternehmer aus einer mehrgliedrigen Mitunternehmerschaft aus und werde diese im Übrigen von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt, liege kein Fall der Realteilung vor. Dies gelte auch dann, wenn der ausscheidende Mitunternehmer wesentliche Betriebsgrundlagen des Gesamthandsvermögens erhalte. Es handele sich in diesen Fällen um den Verkauf oder die Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG oder § 16 Abs. 3 S. 1 EStG. Dies gelte auch im Fall des Ausscheidens eines Mitunternehmers aus einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft unter Fortführung des Betriebes als Einzelunternehmen durch den verbleibenden Mitunternehmer (BFH-Urteil vom 10.03.1998, BStBl II 1999, 269). Genau dieser Fall liege hier vor. Aus diesem Grunde habe der Beklagte einen Veräußerungsgewinn für den ausscheidenden Gesellschafter ermittelt. Die Einbringung des Grundstücks in die KG 2 erfolge nach § 6 Abs. 5 Nr. 2 EStG zu Buchwerten. Dem Abgang des Grundstücks bei der KG 1 stehe eine Minderung des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters gegenüber. Der Beklagte sei zu Recht davon ausgegangen, dass das Grundstück wirtschaftliches Eigentum der KG 1 darstellte. Das Grundstück sei in der Gesamthandsbilanz der KG 1 bilanziert und durch diese genutzt worden. Die fehlende Eintragung in das Grundbuch sei dabei unerheblich, da bei der Übertragung eines Grundstücks bereits bei Übergang von Nutzen und Lasten das wirtschaftliche Eigentum übergehe und nicht erst bei der Eintragung ins Grundbuch. Die KG 1 hätte wie ein wirtschaftlicher Eigentümer über das Grundstück verfügen können und habe dies auch getan. In die Ermittlung des Veräußerungsgewinns habe der Beklagte zu Recht neben dem um die Grundstücksentnahme geminderten negativen Kapitalkonto des Klägers zu 1) auch die Sachwertabfindung in Form einer Umsatzsteuerrückforderung gegen das Finanzamt i.H.v. 63.908 € mit einbezogen. Hierbei handele es sich ebenfalls um einen Teil der Gegenleistung im Rahmen der Veräußerung des Mitunternehmeranteils. Gegenzurechnen sei das positive Festkapital des ausscheidenden Klägers zu 1).

Dagegen wenden sich die Kläger mit der Klage, zu deren Begründung sie vortragen: § 16 Abs. 3 S. 2-4 EStG hätten den Sinn, es Steuerpflichtigen zu ermöglichen, betriebliche Umstrukturierungen vorzunehmen, ohne hierdurch zwangsweise stille Reserven aufdecken zu müssen. Voraussetzung hierfür sei, dass eventuell vorhandene stille Reserven nicht endgültig der Besteuerung entzogen werden dürften. Im Gegensatz zu den vor dem Kalenderjahr 2001 erforderlichen Bedingungen der Realteilung nenne das Gesetz nunmehr neben den begünstigten Tatbeständen der Übertragung von Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen auch diejenige von Einzelwirtschaftsgütern. Hinsichtlich der grundlegenden Bedingungen einer Realteilung bestehe zwischen den Parteien Übereinstimmung: Die bisherige Mitunternehmerschaft müsse in vollem Umfang aufgelöst werden. Nach der Realteilung müsse mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage Betriebsvermögen eines Realteilers darstellen. Die Wirtschaftsgüter dürften nicht in ein Gesamthandsvermögen übergehen. In ihrem Erlass vom 28.02.2006 vertrete die Finanzverwaltung die Auffassung, dass keine Realteilung vorliege, falls lediglich ein oder mehrere Mitunternehmer unter Übernahme von Wirtschaftsgütern ausscheiden würden, während die bisherige Mitunternehmerschaft von den verbleibenden Mitunternehmern fortgeführt werde. In diesem Fall liege vielmehr eine Sachwertabfindung vor. Diese Auffassung der Finanzverwaltung werde von der Fachliteratur nicht geteilt. Im Fall einer

zweigliedrigen Personengesellschaft sei es bedeutungslos, ob ein Gesellschafter ausscheidet und als Abfindung Wirtschaftsgüter der Gesellschaft erhalte, während die anderen Wirtschaftsgüter dem verbleibenden Gesellschafter anwachsen oder, ob die Gesellschaft liquidiert und deren Wirtschaftsgüter an die Gesellschafter ausgekehrt würden (vgl. KÖSDI 1/2006, 14940). Entscheidend sei, dass die Steuerverstrickung der zum Betriebsvermögen gehörenden Wirtschaftsgüter gewährleistet sei. Eine enge Auslegung des Begriffes der Realteilung, wie sie die Finanzverwaltung vornehme, widerspreche der Gesetzesformulierung, welche auch bei Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter greifen würde.

Die Kläger beantragen, 16

die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Abänderung des Bescheides vom 09.02.2009 auf 73.534 € festzusetzen, also um 193.354,00 € zu mindern und diesen Minderungsbetrag in vollem Umfang bei dem Beteiligten A1 zu berücksichtigen. 17

Der Beklagte beantragt, 18

die Klage abzuweisen, 19

hilfsweise die Revision zuzulassen. 20

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. 21

**Entscheidungsgründe** 22

Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2005 vom 9.2.2009 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 16.4.2010 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). 23

I. Der Beklagte hat zu Unrecht das Vorliegen einer Realteilung verneint und einen 24

Veräußerungsvorgang angenommen. Die Kläger haben die Wirtschaftsgüter im Zuge einer Realteilung und daher zu Buchwerten, ohne Aufdeckung der stillen Reserven, in andere Betriebsvermögen übertragen. 25

1. Gemäß § 16 Abs. 3 S. 2 EStG sind bei der Ermittlung des Gewinns der Mitunternehmerschaft die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, also mit ihren Buchwerten. Die gesetzlichen Voraussetzungen dafür sind, dass im Zuge einer Realteilung Teilbetriebe, Mitunternehmeranteile oder einzelne Wirtschaftsgüter in das jeweilige Betriebsvermögen der einzelnen Mitunternehmer übertragen werden und die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. 26

Nach Auflösung einer KG findet die Liquidation statt, sofern nicht eine andere Art der Auseinandersetzung vereinbart ist (§§ 131, 145, 161 Abs.2 des Handelsgesetzbuches – HGB). Als eine andere Art der Auseinandersetzung kommt auch eine Realteilung des Gesellschaftsvermögens in Betracht (Naturalteilung, vgl. z.B. Baumbach/Duden/Hopt, Handelsgesetzbuch, 27. Auflage, § 145 Anm.2 C c; Geßler in Schlegelberger, Handelsgesetzbuch, 4. Auflage, § 145 Rdnr.18). Mit dieser Vereinbarung wird der Auseinandersetzungsanspruch konkretisiert. Die Realteilung nach Steuerrecht knüpft hieran 27

an (BFH-Urteil vom 19.1.1982 VIII R 21/77, BFHE 135, 282, BStBl II 1982, 456); sie unterscheidet sich von der Naturalteilung im wesentlichen dadurch, dass die übernommenen Wirtschaftsgüter weiterhin Betriebsvermögen – nunmehr bei den Realteilern – bleiben und aus diesem Grund ein Gewinnausweis nicht erforderlich ist (ständige Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 6.5.1952 I 17/52 U, BFHE 56, 473, BStBl III 1952, 183; vgl. dazu BFH-Urteil vom 21.12.1977 I R 247/74, BFHE 124, 199, BStBl II 1978, 305; vom 10.12.1991 VIII R 69/86, BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385).

Voraussetzung ist in diesem Zusammenhang, dass ein begünstigter Gegenstand in das jeweilige Betriebsvermögen der Mitunternehmer übertragen wird. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG in der im Streitjahr anwendbaren Fassung nennt dabei neben Teilbetrieb und Mitunternehmeranteil ausdrücklich auch einzelne Wirtschaftsgüter als begünstigte Übertragungsgegenstände (vgl. dazu bereits BFH-Urteil vom 10.12.1991 VIII R 69/86, BFHE 166, 476, BStBl II 1992, 385; zur Entwicklung auch BFH, Beschluss vom 29.4.2004 IV B 124/02, BFH/NV 2004, 1395). Das zu übertragende Wirtschaftsgut muss zum steuerlichen Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft, in der Regel also dem Gesamthandsvermögen oder Sonderbetriebsvermögen, zählen (s. Kulosa in Herrmann/Heuer/Raupach – H/H/R, EStG, 308. Lfg., § 16 EStG, Rn. 547; ebenso BMF, Schreiben vom 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228, unter III.). Zudem genügt es, wenn das zu übertragende Wirtschaftsgut in ein Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft übertragen wird (s. Kulosa in H/H/R, § 16 EStG, Rn. 547; ebenso BMF, Schreiben vom 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228, unter IV.1).

28

2. a) Die von den Klägern begründete Mitunternehmerschaft ist im Wege einer Realteilung beendet worden. Mit Gesellschaftsbeschluss vom ...3.2005 haben die Kläger die Auflösung der KG 1 zum ...3.2005 beschlossen. Die Gesellschaft ist im Handelsregister gelöscht. Gleichzeitig wurde die Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern geregelt, die durch Verteilung der Wirtschaftsgüter der KG 1 auf die Gesellschafter erfolgen sollte.

29

Zwar hat die Klägerin zu 3) im Rahmen der Auseinandersetzung kein Wirtschaftsgut erhalten. Hintergrund hierfür war aber, dass die Komplementär-GmbH nicht am Vermögen der KG 1 beteiligt war. Der Annahme einer Realteilung steht dies nicht entgegen. Es kann nicht dem Wesen der steuerlichen Realteilung als einem dem Zivilrecht folgendem Institut entsprechen, für steuerliche Zwecke eine Beteiligung einer nicht am Gesellschaftsvermögen beteiligten Komplementär-GmbH an der Auseinandersetzung zu verlangen, obgleich dies wirtschaftlich widersinnig wäre. Dementsprechend hat auch der Beklagte seine Argumentation darauf gestützt, dass die Voraussetzungen für die Realteilung einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft nicht erfüllt sein. Wenngleich eine Komplementär-GmbH regelmäßig Mitunternehmer ist und dementsprechend auch verfahrensrechtliche Beteiligte im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung (vgl. Zimmermann u.a., Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 11. Auflage 2013, R. Rn. 13 m.w.N.), geht es bei der Realteilung doch um die Aufteilung des Betriebsvermögens und die damit oftmals einhergehende interpersonelle Verlagerung stiller Reserven. Partizipiert ein Mitunternehmer nicht am Vermögen der Gesellschaft, muss er für Zwecke der Realteilung auch nicht mit Vermögensgegenständen abgefunden werden (vgl. mit ähnlichen Überlegungen zu § 24 UmwStG Geuenich in Hesselmann/Tillmann/Mueller-Thuns, Handbuch der GmbH & Co. KG, 19. Auflage 2005, § 4 Rn. 147 m.w.N.). Die Komplementär-GmbH kann an dieser Stelle, mangels vermögensmäßiger Beteiligung, ausgeblendet werden (vgl. ähnlich Micker in Söffing, Die GmbH & Co. KG, 2. Auflage 2013, Rn. 3244 und 3287 sowie BFH, Urteil vom 8.7.1992, XI R 51/89, BStBl II 1992, 946).

30

31

b) Im Zuge der Realteilung haben die Kläger zu 1) und 2) einzelne Wirtschaftsgüter in ihre jeweiligen Betriebsvermögen übertragen. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Weder wurde vom Beklagten vorgetragen noch deutet sich für den Senat anderweitig an, dass ein übertragenes Wirtschaftsgut dem Privatvermögen eines Mitunternehmers zugeführt worden sein könnte. Die Übertragung aus dem Betriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen erfolgt insbesondere auch hinsichtlich des Betriebsgrundstücks.

Nicht frei von Zweifeln erscheint allerdings, ob das Grundstück bisher zum wirtschaftlichen Eigentum der Personengesellschaft zählte, wie es der Beklagte angenommen hat. Zwar ist das Eigentum mangels entsprechender Änderung im Grundbuch zivilrechtlich beim Kläger zu 1) verblieben und nicht auf die KG 1 übergegangen. Das Grundstück könnte der KG 1 steuerlich aber dennoch nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Abgabenordnung – AO – zuzurechnen sein. Voraussetzung dafür ist, dass die Personengesellschaft die tatsächliche Herrschaft über das Grundstück in der Weise ausgeübt hat, dass sie den Kläger zu 1) für die gewöhnlich Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Grundstück wirtschaftlich ausschließen konnte. Nach dem notariellen Einbringungsvertrag vom ....12.1998 war der Kläger zu 1) verpflichtet, das Grundstück in die Gesellschaft mit „wirtschaftlicher und dinglicher Wirkung“ einzubringen. Verpflichtet sich ein Gesellschafter – wie im Streitfall – zu einer Sacheinlage, so kann diese grundsätzlich auf drei verschiedene Arten erfolgen, nämlich durch Einbringung zu Eigentum der Gesellschaft (quoad dominium), durch Einbringung dem Werte nach (quoad sortem) und schließlich zur Nutzung (quoad usum). Das Finanzgericht des Landes Brandenburg hat in einem insoweit ähnlich gelagerten Fall wirtschaftliches Eigentum der Gesellschaft sowohl bei der Einbringung quoad dominium als auch bei der quoad sortem bejaht (Urteil vom 4.4.2006, 3 K 453/03, EFG 2006, 1475). Bei Anwendung dieser Rechtsgrundsätze könnte vorliegend wirtschaftliches Eigentum der KG 1 durch die Einbringung quoad sortem zu bejahen sein. Die Annahme von wirtschaftlichem Eigentum in einem solchen Fall ist jedoch nicht unumstritten (vgl. BFH, Urteil vom 21.6.1994, VIII R 5/92, BStBl II 1994, 856). Die Bilanzierung des Betriebsgrundstück in der Gesellschaftsbilanz soll jedenfalls nicht ausreichen (BFH, Urteil vom 02.05.2001 VIII R 64/93, BFH/NV 2002, 10).

32

Im vorliegenden Fall indes kann die Frage der steuerlichen Zugehörigkeit des Grundstücks zum Betriebsvermögen im engeren Sinne der Personengesellschaft offen bleiben (entsprechend BFH, Urteil vom 21.6.1994, VIII R 5/92, BStBl. II 1994, 856 sowie Wacker, EStG, 33. Auflage 2014, § 15 EStG, Rn. 483). Denn anerkanntermaßen genügt es, wenn das begünstigte Einzelwirtschaftsgut Teil des Sonderbetriebsvermögens der bisherigen Mitunternehmerschaft und nach der Übertragung wiederum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers bei einer anderen Mitunternehmerschaft geworden ist. So verhält es sich hier, wenn man annimmt, dass wirtschaftliches Eigentum der Mitunternehmerschaft nicht vorgelegen hat. Das Grundstück war zivilrechtlich weiterhin Eigentum des Klägers zu 1). Er hat das Grundstück unstrittig der KG 1 zur Nutzung überlassen. Verneint man in Anbetracht der obigen Ausführungen das Vorliegen von wirtschaftlichem Eigentum der KG 1 an dem Grundstück, ist durch die Überlassung Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 1) bei der KG 1 begründet worden. Im Rahmen der Realteilung der Mitunternehmerschaft hat der Kläger zu 1) dieses Grundstück der KG 1 wieder entzogen und fortan an die KG 2 zur Nutzung überlassen. Das Grundstück zählt damit zum Sonderbetriebsvermögen I des Klägers zu 1) bei der KG 2. Nach den oben dargestellten und insoweit unumstrittenen Grundsätzen ist eine solche Übertragungsform von § 16 Abs. 3 S. 2 EStG gedeckt.

33

c) Auch die übrigen Voraussetzungen einer buchwertneutralen Realteilung sind vorliegend erfüllt. Soweit jedenfalls die Finanzverwaltung verlangt, dass eine wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin Betriebsvermögen eines Realteilers darstellen muss (BMF,

34

Schreiben vom 28.2.2006, BStBl I 2006, 228, unter I.; differenzierend dazu Neumann, EStB 2006, 143), kann dahin stehen, ob das Grundstück eine solche wesentliche Betriebsgrundlage ist. Denn jedenfalls mit dem im Übrigen Betriebsvermögen enthaltenen Firmenwert, den der Kläger zu 2) zusammen mit den ihm verbliebenen Wirtschaftsgütern übernommen hat, ist eine wesentliche Betriebsgrundlage weiterhin steuerlich verstrickt. Darüber hinaus ist die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt, wie es § 16 Abs. 3 S. 2 EStG voraussetzt. Schließlich liegt auch kein Verstoß gegen die Sperrfristregelung des § 16 Abs. 3 S. 3 EStG vor. Das Grundstück ist im Streitjahr weder veräußert noch entnommen worden. Die Vorschriften der §§ 16 Abs. 3 S. 4 und Abs. 5 EStG sind vorliegend nicht anwendbar.

Zu einer Gewinnrealisierung kommt es auch nicht durch die Gewährung eines Spitzenausgleichs, denn ein solcher ist zwischen den Klägern nicht vereinbart worden. Die Übernahme von Schulden stellt für sich keinen Wertausgleich dar, wenn deren Höhe nicht dem Anteil des Übernehmers an den Gesellschaftsschulden entspricht, denn auch Verbindlichkeiten können als Einzelwirtschaftsgut im Rahmen der Realteilung frei verteilt werden (BFH, Urteil vom 10.12.1991 VIII R 69/86, BStBl. II 1992, 385; Kulosa in H/H/R, § 16 EStG, Rn. 554 und 556). Ob die einander überlassenen Wirtschaftsgüter sich im Übrigen wertmäßig entsprechen, bedarf an dieser Stelle keiner Klärung. Die Realteilung setzt dies nicht voraus (BFH, Urteil vom 10. Februar 1972 IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl II 1972, 419; vom 1.12.1992, VIII R 57/90, BStBl. II 1994, 607). Auswirkung hat eine inkongruente Auseinandersetzung für die die Folgejahre betreffende Frage einer Anpassung der Kapitalkonten (vgl. Littmann, § 16 EStG, Rn. 187h).

35

d) Entgegen der Auffassung des Beklagten bleibt § 16 Abs. 3 S. 2 EStG vorliegend anwendbar, obwohl der Kläger zu 2) seine gewerbliche Tätigkeit nicht vollends beendet hat, sondern weiterhin in der Spielautomatenbranche tätig ist. Gleiches gilt im Übrigen für den Kläger zu 1), der sich, ohne dass es der Beklagte gerügt hätte, ebenso gewerblich betätigt.

36

Zunächst ist festzustellen, dass die Beendigung des Betriebes der Gesellschaft kein im Wortlaut des § 16 EStG zum Ausdruck kommendes Tatbestandsmerkmal ist. In Rechtsprechung und Literatur ist dementsprechend umstritten, ob und inwiefern es einer Beendigung der bisherigen Personengesellschaft bei einer Realteilung bedarf. Weithin anerkannt ist, dass die Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG und die Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal grundsätzlich eine Beendigung der bisherigen Tätigkeit voraussetzen (vgl. statt vieler BFH, Urteil vom 12.06.1996 XI R 56/95, BStBl II 1996, 527; Wacker in Schmidt, § 16 EStG, Rn. 97 und 173). Der systematische Zusammenhang und die teleologische Nähe der Realteilung zur Betriebsaufgabe sprechen dafür, auch im Rahmen der Realteilung die Beendigung der Tätigkeit der bisherigen Mitunternehmerschaft zu fordern (vgl. Kauffmann in Frotscher, EStG, 178. Lfg. 2013, § 16 EStG, Rn. 177i). Dementsprechend wird vielfach vertreten, die Realteilung einer mehr als zweigliedrigen Personengesellschaft läge nicht vor, wenn ein Gesellschafter ausscheidet, die übrigen den bisherigen Betrieb fortführen und den ausscheidenden mit Sachwerten abfinden (vgl. BMF, Schreiben vom 28.2.2006, BStBl I 2006, 228, unter II.; Brandenburg, DStZ 2002, 594, 596; Neumann, EStB 2006, 143; Schulze zur Wiesche, DB 2006, 921). In einem solchen Fall habe der Ausscheidende nach den Regeln des Ausscheidens gegen Sachwertabfindung in der Regel einen Veräußerungsgewinn realisiert. Demgegenüber hat das FG Hamburg (Urteil vom 18.4.2012, 3 K 89/11, EFG 2012, 1744, Rev. anhängig III R 49/13) in einem solchen Fall die Anwendung der Realteilungsgrundsätze bejaht. Es hat dieses Ergebnis mit der ausreichenden Teilaufgabe der Mitunternehmerschaft und der gesicherten Besteuerung der stillen Reserven begründet.

37

Vertreten werden ebenso differenzierende Betrachtungen danach, ob der Ausscheidende nur ein einzelnes Wirtschaftsgut oder aber einen Teilbetrieb, einen Mitunternehmeranteil oder eine 100%-Beteiligung zugewiesen erhält (vgl. Kulosa in H/H/R, § 16 EStG, Rn. 542 m.w.N.).

Indes braucht dieser Meinungsstreit über die Beendigung als Tatbestandsmerkmal der Realteilung hier nicht entschieden werden. Denn selbst wenn man die Beendigung der bisherigen Tätigkeit der Personengesellschaft fordert, scheitert die Realteilung im vorliegenden Fall daran nicht, weil die KG 1 beendet worden ist. Jedenfalls im vorliegenden Fall, der dem der Realteilung einer zweigliedrigen Personengesellschaft vergleichbar ist (s. dazu schon oben), erfolgte die Beendigung bereits durch die Auflösung der KG 1. Anders als in der oben angesprochenen Konstellation einer mehr als zweigliedrigen Personengesellschaft scheidet vorliegend nicht nur einer der Mitunternehmer aus einer fortbestehenden Mitunternehmerschaft aus. Vielmehr ist die KG 1 insgesamt aufgelöst und ihr Vermögen auf die Kläger zu 1) und 2) aufgeteilt worden. Eine solche Situation entspricht – ungeachtet der ebenfalls beteiligten, aber nicht abgefundenen Komplementär-GmbH – der klassischen Beendigung einer zweigliedrigen Mitunternehmerschaft im Wege der Realteilung.

38

Eine darüber hinausreichende, qualifizierte Beendigung der Mitunternehmerschaft kann im Rahmen der Realteilung nicht verlangt werden. Wenn der Beklagte die Auffassung vertritt, die Auflösung der KG 1 genüge deshalb nicht den Anforderungen an eine Realteilung, weil der bisherige Betrieb durch den Kläger zu 2) fortgeführt werde, verkennt er, dass die Realteilung implizit zwingend eine Fortsetzung der betrieblichen Tätigkeit erfordert. Insoweit unterscheidet sich die Realteilung nämlich von der Betriebsveräußerung nach § 16 Abs. 1 EStG und der Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 S. 1 EStG, bei denen eine vollumfängliche Beendigung der bisherigen Tätigkeit vorausgesetzt wird. Anders als im Fall der Betriebsveräußerung und der Betriebsaufgabe, bei denen es zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und begünstigten Versteuerung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns kommt (§ 34 EStG), führt die Realteilung im Idealfall gerade nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven. Der Grund dafür ist, dass die bisherigen Mitunternehmer die Wirtschaftsgüter anderen Betriebsvermögen zuführen und die spätere Versteuerung der stillen Reserven damit weiterhin gesichert ist: Die Realteilung führt im Hinblick auf diese fortbestehende Zugehörigkeit der Wirtschaftsgüter zum Betriebsvermögen eines bisherigen Mitunternehmers nicht zur Aufdeckung der stillen Reserven (Wendt in Festschrift für Joachim Lang, 2010, 699, 704). Der bisherige Mitunternehmer verfügt jedoch nur dann über Betriebsvermögen, wenn er sich betrieblich betätigt. Anders als die Betriebsveräußerung und die Betriebsaufgabe erfordert die Realteilung mithin die Fortsetzung – irgendeiner – betrieblichen Betätigung durch die Realteiler.

39

Diese betriebliche Betätigung der Realteiler kann auch branchenidentisch sein. Das Gesetz setzt nicht voraus, dass die Realteiler einer anderen als der bisherigen Tätigkeit nachgehen müssen. Die Ausführungen des Beklagten zur Identität mit dem bisherigen Betrieb (vgl. auch BMF, Schreiben vom 8.12.2011, BStBl I 2011, 1279, Rn. 17) lassen sich auch nicht aus den zur Betriebsveräußerung und -aufgabe entwickelten Grundsätzen ableiten bzw. derart auf die Fälle der Realteilung übertragen. Zwar ist die Realteilung ein Sonderfall der Betriebsaufgabe (s.o.), bei der es grundsätzlich als schädlich angesehen wird, wenn der Aufgebende weiterhin branchenidentisch gewerblich tätig ist (vgl. Schallmoser in Blümich, EStG, 121. Lfg. 2014, § 16 EStG, Rn. 175 m.w.N.). Dieser Grundsatz muss aber dann eine Ausnahme erfahren, wenn eine steuerliche Identität zwischen der bisherigen und der künftigen Betätigung – trotz gleicher Branchen – nicht mehr gegeben ist. An dieser Identität der Betätigung aus steuerlicher Sichtweise fehlt es insbesondere dann, wenn der Steuerpflichtige seinen bisherigen Betrieb aufgibt oder veräußert und sich anschließend in einer neuen Rechtsform,

40

etwa der einer Personengesellschaft, betätigt. In diesem Fall bejaht der BFH eine Beendigung der bisherigen Tätigkeit selbst dann, wenn der Steuerpflichtige weiterhin in derselben Branche tätig ist (BFH, Urteil vom 16.12.1992 X R 52/90, BStBl II 1994, 838). Die Tätigkeit des Steuerpflichtigen als Mitunternehmer ist nämlich steuerlich nicht identisch mit der als Einzelunternehmer (vgl. auch BFH, Urteil vom 19.1.1982 VIII R 21/77, BStBl II 1982, 456). Die von § 16 EStG geforderte Tätigkeitsbeendigung ist in objektiver Hinsicht auf ein bestimmtes Betriebsvermögen und in subjektiver Hinsicht auf ein bestimmtes Steuerrechtssubjekt zu beziehen: Im Rahmen des § 16 EStG muss nur die mit einem bestimmten, dem veräußerten bzw. aufgelösten, Betrieb verbundene gewerbliche Tätigkeit eingestellt werden und dies (nur) von demjenigen, der zuvor mit Hilfe dieses Betriebsvermögens den Tatbestand der Erzielung gewerblicher Einkünfte verwirklichte. Daher liegt steuerlich betrachtet dann, wenn ein Einzelunternehmer seinen Betrieb in Form einer von ihm neu gegründeten Personengesellschaft fortsetzt, keine identische Betätigung vor, sondern eine Beendigung der bisherigen Tätigkeit und Neuaufnahme in neuer Rechtsform (vgl. zum Ganzen ausführlich BFH, Urteil vom 16.12.1992 X R 52/90, BStBl II 1994, 838).

Dementsprechend liegen steuerlich identische Tätigkeiten auch dann nicht vor, wenn umgekehrt die Tätigkeit einer Personengesellschaft durch ein oder mehrere Einzelunternehmen fortgesetzt wird. Genauso verhält es sich bei einer Realteilung regelmäßig. Auch insoweit unterscheidet sich die Realteilung von dem typischen Fall einer Betriebsveräußerung und -aufgabe eines Einzelunternehmens: Bei der Realteilung tritt meist automatisch ein Rechtsformwechsel ein, der die Beendigung der bisherigen Tätigkeit begründet: Aus einer Personengesellschaft werden idealiter (mindestens) zwei Einzelunternehmen. Bei einer Betriebsveräußerung oder -aufgabe vollzieht sich ein Rechtsformwechsel dagegen oftmals nur dann, wenn Gegenstand ein Mitunternehmeranteil ist. Aber auch einer solchen Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 16 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG steht eine branchenidentische Fortführung der Tätigkeit des ausscheidenden Mitunternehmers als Einzelunternehmer anerkanntermaßen nicht entgegen. Denn infolge der Übertragung der gesamten Mitunternehmerbeteiligung ist es dem Veräußerer schon rechtlich unmöglich, die konkrete Mitunternehmerstellung in der Mitunternehmerschaft fortzusetzen (vgl. Patt in H/H/R, § 16 EStG, Rn. 299).

41

Würde man mit dem Beklagten eine Realteilung im Falle einer branchenidentischen Fortführung der bisherigen Tätigkeit verneinen, würde § 18 Abs. 3 S. 2 EStG i.V.m. § 16 Abs. 3 S. 2 EStG oftmals leer laufen. Denn die Realteilung beispielsweise einer zweigliedrigen Freiberufler-Sozietät wäre kaum denkbar, wenn die Berufsträger nach Auflösung der Sozietät nicht (mit dem ihnen jeweils zugewiesenen Kundenstamm) tätig werden dürften. Die Aufnahme einer völlig andersartigen Tätigkeit wird einem Freiberufler wegen der besonderen Qualifikationsanforderungen der freien Berufe in aller Regel nicht möglich sein. Es entspricht dem Wesen der Realteilung, dass die Realteiler die bisherige Tätigkeit der Personengesellschaft jeweils getrennt insgesamt fortführen (Stuhrmann, DStR 2005, 1355, 1356). Aus diesem Grunde entspricht es auch dem Sinn und Zweck von § 16 Abs. 3 S. 2 EStG, jedenfalls für den Fall der Realteilung einer zweigliedrigen Personengesellschaft, keine über die Auflösung der Gesellschaft hinaus gehenden Anforderungen hinsichtlich der Beendigung der Gesellschaft zu verlangen (ebenso Ostermeyer, BB 2009, 1327; Reiß in Kirchhof, EStG, 13. Auflage, § 16 EStG, Rn. 235; Strahl in Strahl/Demutz, Personengesellschaften, 2. Auflage 2013, S. 118 f.; im Ansatz auch Crezelius in Westermann, Handbuch Personengesellschaft, 51. Lfg. 2011, II § 7 Rn. 842; Heß, DStR 2006, 777, 778 sowie Kauffmann in Frotscher, § 16 EStG, Rn. 177p). Im Vordergrund steht der Grundsatz, dass in erster Linie der endgültige Entzug der stillen Reserven aus der späteren steuerlichen Erfassung vermieden werden muss, bei Wahrung

42

dieses Erfordernisses aber wirtschaftlich sinnvolle Vorgänge im Rahmen des Möglichen steuerlich nicht erschwert werden sollen. Daher liegt eine Realteilung auch dann vor, wenn die bisherige Mitunternehmerschaft in Form eines Einzelunternehmens „unverändert“ fortgeführt wird (vgl. bereits BFH, Urteil vom 10. Februar 1972 IV 317/65, BFHE 104, 543, BStBl II 1972, 419). Darüber hinausgehend zu fordern, die Realteiler dürften nicht mehr branchenidentisch tätig sein, würde den Anwendungsbereich der Realteilung zu weit einengen.

Ist folglich bei einem Rechtsformwechsel die bisherige Tätigkeit als beendet anzusehen, muss selbst unter Zugrundelegung der Auffassung des Beklagten, der eine die Identität des Betriebes umfassende Beendigung verlangt, eine solche Beendigung vorliegend bejaht werden. Eine Identität zwischen dem bisherigen Betrieb der KG 1 und der Tätigkeit des Klägers zu 2) als Einzelunternehmer liegt nämlich nach der Auflösung der KG 1 nicht vor. Aus diesen Gründen steht es der Annahme einer Realteilung nicht entgegen, dass der Kläger zu 2) den Betrieb der KG 1 als Einzelunternehmer fortgeführt hat und weiterhin in der Spielautomatenbranche tätig ist. 43

e) Das vom Beklagten angeführte BFH-Urteil vom 10.3.1998 (VIII R 76/96, BStBl II 1999, 269) führt zu keiner anderen Beurteilung. Soweit die Finanzverwaltung die Auffassung vertritt, bei Auflösung einer zweigliedrigen Personengesellschaft sei ebenso wie bei der einer mehrgliedrigen keine Realteilung gegeben und sich dabei auf das zitierte Urteil stützt (BMF, Schreiben vom 28.2.2006, BStBl. I 2006, 228, unter II.), tragen die Entscheidungsgründe der Entscheidung diese Auffassung nicht (ebenso kritisch bereits Reiß in Kirchhof, § 16 EStG, Rn. 235, Fn. 750). Der BFH hatte in der besagten Entscheidung über einen Fall zu entscheiden, in dem eine zwischen Vater und Sohn bestehende KG aufgelöst wurde. Eine Realteilung hat der BFH aber nur deshalb verneint, weil der Vater überhaupt kein Wirtschaftsgut aus dem Betriebsvermögen der bisherigen KG übernommen hatte (vgl. auch Röhrig, EStB 2013, 190, 192). Damit unterscheidet sich diese Sachverhaltskonstellation grundlegend von der hier vorliegenden, in der der Kläger zu 1) das Betriebsgrundstück und weitere Wirtschaftsgüter in ein anderes Betriebsvermögen übertragen hat. 44

Auch das Urteil des BFH vom 20.2.2003 (III R 34/01, BStBl. II 2003, 700) steht der hier vertretenen Auffassung nicht entgegen. In der Entscheidung verneint der BFH das Vorliegen einer Realteilung, weil „der ehemalige Mitgesellschafter ... kein Betriebsvermögen übernommen“ hat, sondern „mit Geld abgefunden worden“ ist. Vorliegend ist es dagegen gerade nicht zu einer Barabfindung gekommen, sondern zu einer Verteilung der Wirtschaftsgüter der bisherigen Mitunternehmerschaft. 45

Letztlich folgt der Senat mithin den genannten Urteilen, in denen der BFH lediglich klarstellt, dass es der Übertragung eines Wirtschaftsguts auf beide Realteiler bedarf, was vorliegend geschehen ist. 46

3. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 47

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 48

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 49

---

