
Datum: 24.06.2014
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3886/12 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2014:0624.3K3886.12F.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Bescheid über die einheitliche und gesonderte Feststellung des Gewinns vom 24.11.2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2012 wird geändert, der Gewinn auf 26.843,61 Euro festgestellt und nach Maßgabe der Entscheidungsgründe verteilt.

Die weitere Berechnung obliegt dem Beklagten.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Rechtsstreits tragen die Klägerin zu 1/15 und der Beklagte zu 14/15.

Außergerichtliche Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird zugelassen.

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

Die Beteiligten streiten, ob aufgrund der Übertragung von Gesellschaftsanteilen und Grundbesitz unter Nießbrauchsvorbehalt stille Reserven aufgedeckt wurden, die im Rahmen der Gewinnfeststellung der R GmbH und Co. KG (Klägerin) für 2003 als Veräußerungsgewinne der übertragenden Gesellschafter zu erfassen sind. Außerdem ist für die Jahre 2003 bis 2005 streitig, inwieweit Sonderbetriebsausgaben des Kommanditisten zu berücksichtigen sind.

Der am 22.07.2011 verstorbene R 3 und seine Ehefrau R 2 waren an der R Kommanditgesellschaft (KG) mit 52 % als Komplementär bzw. mit 18 % als Kommanditistin beteiligt. Weiterer Kommanditist war ihr Sohn R 1 mit einer Beteiligung von 30 %. Gegenstand des Unternehmens war und ist die Herstellung und der Vertrieb von Kartonagen. 3

Die KG vermietete das für die Unternehmensführung benötigte Anlagevermögen an die R GmbH (Anteilseigner R 3 mit einem Kapitalanteil von 52.000 DM und R 2 mit einem Kapitalanteil von 18.000 DM; siehe dazu Pacht- und Betriebsüberlassungsverträge vom 21.04.1987 und vom 30.12.1990) und die R Vertriebsgesellschaft mbH (alleiniger Anteilseigner R 3 mit einem Kapitalanteil von 25.000 DM; siehe dazu Pachtvertrag vom 01.01.1988), die das operative Geschäft führten. 4

R 2 war zudem Alleineigentümerin des Grundbesitzes A-Straße in C, den sie der KG für deren betriebliche Zwecke (Vermietung/Überlassung an die R GmbH; siehe dazu Pacht- und Betriebsüberlassungsverträge vom 21.04.1987 und vom 30.12.1990) zur Verfügung stellte. Der im Alleineigentum von R 3 stehende Grundbesitz B-Straße wurde von ihm an die R Vertriebsgesellschaft mbH vermietet (siehe dazu Mietverträge R 3 – R Vertriebsgesellschaft mbH vom 30.04.1987). Die Grundstücke waren als Sonderbetriebsvermögen von R 3 bzw. R 2 in der KG erfasst (vgl. Jahresabschluss 2003 in der Bilanzakte). 5

Gemäß notarieller Vereinbarung vom 08.08.2003 (Notar O UR-Nr.) trat die R GmbH mit sofortiger Wirkung als weitere persönlich haftende Gesellschafterin in die KG ein, in der Folge firmierend als R GmbH & Co. KG und Klägerin des vorliegenden Verfahrens. Es wurde das Einverständnis erteilt, dass R 3 und R 2 ihre KG-Beteiligungen auf R 1 übertrugen. 6

Die Übertragung und Abtretung der Anteile von R 3 und R 2 erfolgte mit sofortiger Wirkung durch notarielle Vereinbarung ebenfalls vom 08.08.2003 (Notar O UR-Nr.). Die Gesellschafter R 3 und R 2 schieden damit aus der Klägerin aus. Gegenstand dieser notariellen Vereinbarung war darüber hinaus, dass R 3 den Grundbesitz B-Straße in N und R 2 den Grundbesitz A-Straße in C sowie beide ihre Anteile an den Betriebsgesellschaften auf R 1 zu Alleineigentum übertrugen. R 3 und R 2 behielten sich den lebenslänglichen Nießbrauch sowohl an den übertragenen Gesellschaftsanteilen (Gewinnbezugsrecht) als auch an dem übertragenen Grundbesitz (sämtliche Nutzen und Lasten einschließlich der außerordentlichen Lasten) vor. 7

Ausweislich der den Jahresabschlüssen 2003 bis 2005 beigefügten steuerlichen Ergebnisverteilungen, die auch den Feststellungserklärungen für diese Jahre zugrunde gelegt wurden, wurde der Gewinn des Jahres 2003 bis einschließlich Juli auf R 3, R 2 und R 1 entsprechend ihrer Kapitalbeteiligung an der KG verteilt. Ab August 2003 wurden die Gewinne R 1 als alleinigem Kommanditisten der Klägerin in vollem Umfang zugerechnet. Beide Grundstücke wurden als Sonderbetriebsvermögen der Klägerin erfasst und die damit in Zusammenhang stehenden Einkünfte R 1 als Sonderbetriebseinkünfte zugerechnet. 8

Der Beklagte stellte die Gewinne bzw. Verluste für die Streitjahre mit Bescheiden vom 12.12.2005 (2003), 17.08.2006 (2004) und 16.07.2007 (2005) unter dem Vorbehalt der 9

Nachprüfung fest und erließ – ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung – Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2003 und 2004.

Die geschilderten Übertragungsvorgänge überprüfte der Beklagte im Rahmen einer am 22.11.2007 angeordneten Betriebsprüfung. Die Betriebsprüferin vertrat dabei die Auffassung, dass infolge der Übertragung die Betriebsaufspaltung beendet sei. Den bisherigen Gesellschaftern R 3 und R 2 stehe lediglich ein Ertragsnießbrauch an den übertragenen Anteilen zu mit der Folge, dass sie nicht mehr als Mitunternehmer anzusehen seien und ihren geschäftlichen Betätigungswillen in den Betriebsgesellschaften nicht mehr durchsetzen könnten. Hinsichtlich der Grundstücke liege aufgrund des vorbehaltenen Nießbrauchs die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis weiter bei R 3 und R 2. So vereinnahmte R 3 die Mieterträge auf einem Konto, für das er in den Streitjahren allein zeichnungsberechtigt gewesen sei. Von diesem Konto bestreite er auch die Aufwendungen. R 2 übe ihre Rechte in der Weise aus, dass sie auf die Fruchtziehung verzichte und das Grundstück der Klägerin überlasse, die auch für die Aufwendungen aufkomme. Für R 3 und R 2 sei deshalb von einer Aufgabe ihrer Besitzunternehmen unter Auflösung der stillen Reserven auszugehen. Die Grundstücke seien nicht mehr als Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zu erfassen. Den Veräußerungsgewinn für R 3 ermittelte die Prüferin unter Annahme eines vom Bausachverständigen des Beklagten ermittelten Verkehrswertes für den Grundbesitz B-Straße in Höhe von X Euro mit X Euro und für R 2 unter Annahme eines vom Bausachverständigen ermittelten Verkehrswertes für den Grundbesitz A-Straße in Höhe von X Euro mit X Euro. Sonderbetriebseinkünfte aus dem Grundbesitz für R 1 seien nicht mehr anzusetzen. 10

Dementsprechend änderte der Beklagte die Gewinnfeststellungen durch Bescheide vom 24.11.2010 (2003) und vom 15.11.2010 (2004 und 2005) und hob am 24.11.2010 die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf. 11

Die deswegen erhobenen Einsprüche wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidungen vom 12.12.2010 als unbegründet zurück. 12

Mit der dagegen erhobenen Klage vom 13.11.2012 begehrt die Klägerin, die sich aufgrund der Rechtsauffassung der Betriebsprüfung zu den Übertragungsvorgängen ergebenden Bescheidänderungen rückgängig zu machen. 13

Soweit der Beklagte in der Einspruchsentscheidung darauf abstelle, dass R 2 und R 3 im Rahmen einer Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erzielt hätten, indem sie den Grundbesitz den von ihnen beherrschten Betriebsgesellschaften zur Verfügung gestellt hätten, und dass diese Betriebsaufspaltungen durch die Anteils- und Grundbesitzübertragungen unter Nießbrauchsvorbehalt beendet worden seien mit der Folge der Grundstücksentnahme zum Teilwert, sei dem nicht zu folgen. 14

Grundlage der Vertragsauslegung müsse der Wille der an den Übertragungsvorgängen beteiligten Personen sein. Diesen sei es darum gegangen, die Unternehmensnachfolge möglichst ertragssteuerneutral zu regeln. Ein Entnahmewille sei insoweit nicht erkennbar. Zum Zeitpunkt der Übertragung seien R 3 und R 2 bereits 78 Jahre alt gewesen. R 3 sei darüber hinaus krankheitsbedingt nicht mehr zur Betriebsführung in der Lage gewesen. Diese Stellung habe R 1 allein ausfüllen sollen. Für die Eltern sei es lediglich auf die Absicherung ihrer Versorgung angekommen. 15

Vor den Übertragungsvorgängen habe R 2 den Grundbesitz A-Straße der Klägerin unentgeltlich zur Verfügung gestellt, die ihn wiederum gegen Entgelt an die R GmbH verpachtet habe. Aufgrund ihrer untergeordneten Beteiligung sei R 2 gar nicht in der Lage gewesen, ihren Willen in der Betriebsgesellschaft durchzusetzen. Eine Betriebsaufspaltung habe deshalb gar nicht vorgelegen. Vielmehr sei der Grundbesitz A-Straße als notwendiges, R 2 zuzurechnendes Sonderbetriebsvermögen I der Klägerin zu qualifizieren.

Bezogen auf den Grundbesitz B-Straße sei zwar die Situation einer Betriebsaufspaltung gegeben gewesen. Diese werde jedoch überlagert durch die Tatsache, dass R 3 gleichzeitig Gesellschafter der Klägerin gewesen sei, die ebenfalls im Rahmen einer Betriebsaufspaltung Anlagevermögen an die den Grundbesitz nutzende Betriebsgesellschaft überlassen habe mit der Folge, dass der Grundbesitz notwendiges, R 3 zuzurechnendes Sonderbetriebsvermögen II der Klägerin gewesen sei. Die Klägerin verweist dazu auf Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 13.10.1998 VIII R 46/95, BStBl. II 1999, 357).

Mit dem notariellen Vertrag vom 08.08.2003 hätten die Eheleute R 2 und R 3 ihr gesamtes betriebliches Vermögen auf den Sohn R 1 übertragen, nämlich die Mitunternehmeranteile an der Klägerin nebst dazugehörigem Sonderbetriebsvermögen in Form der GmbH-Anteile und der Grundstücke. Eine solche vollumfassende Übertragung von Mitunternehmeranteilen erfolge gemäß § 6 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) zu Buchwerten. Dabei komme es letztlich nicht darauf an, wie der Grundstücksnießbrauch rechtlich einzuordnen sei. Denn nach der Rechtsprechung des BFH (Urteile vom 18.03.1986 VIII R 316/84, BStBl. II 1986, 713, und vom 01.03.1994 VIII R 35/92, BStBl. II 1995, 241) könnten auch mit Nießbrauchsrechten belastete Grundstücke dem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet werden, wenn sie nach Wegfall des Nießbrauchs weiter dem Betrieb der Personengesellschaft zu dienen bestimmt seien. Diese Voraussetzungen seien im vorliegenden Fall erfüllt. Im Übrigen gehe die Rechtsprechung davon aus, dass im Fall einer Nießbrauchsbestellung sowohl Nießbrauchsberechtigter als auch Nießbrauchsverpflichteter Mitunternehmer seien (BFH, Urteil vom 01.03.1994, a. a. O.).

Auch wenn man mit dem Beklagten eine Betriebsaufspaltung annehme, sei diese infolge der Übertragungsvorgänge nach dem Willen der Vertragsbeteiligten von R 1 fortgeführt worden. Zu einer Entnahme des Grundbesitzes sei es demzufolge nicht gekommen.

Darüber hinaus könne der vom Beklagten angenommene Entnahmewert für den Grundbesitz B-Straße nicht akzeptiert werden. Aus einem fachgerecht erstellten Wertgutachten der Bank 1 ergebe sich lediglich ein Wert in Höhe von X Euro.

Die Klägerin beantragt,

den Gewinnfeststellungsbescheid 2003 vom 24.11.2010 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2012 zu ändern und Veräußerungsgewinne für R 3 und R 2 nicht mehr sowie Sonderbetriebsausgaben für R 1 in Höhe von 14.962,39 Euro festzustellen,

den Gewinnfeststellungsbescheid 2004 vom 15.11.2010 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2012 zu ändern und Sonderbetriebsausgaben für R 1 in Höhe von 27.056,31 Euro festzustellen,

den Gewinnfeststellungsbescheid 2005 vom 15.11.2010 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 12.10.2012 zu ändern und Sonderbetriebsausgaben für R 1 in Höhe von 19.191,15 Euro festzustellen,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	25
Der Beklagte beantragt,	26
die Klage abzuweisen,	27
hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.	28
Er hält an seiner in den Einspruchsentscheidungen dargelegten Auffassung fest, dass mit den Anteils- und Grundbesitzübertragungen durch R 3 und R 2 die bis dahin bestehenden Betriebsaufspaltungen beendet worden und deshalb die Grundstücke zwingend zu entnehmen gewesen seien. Für die Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG fehle es daher auch am Fortbestand des bisherigen betrieblichen Organismus. Das von der Klägerin in Bezug genommene Urteil des BFH VIII R 316/84 sei für den Streitfall nicht einschlägig, da die Schenker mit der Übertragung nicht mehr Gesellschafter der Klägerin seien und deshalb die Verstrickung der Nießbrauchsrechte und die betriebsbezogene Nutzungsbestimmung insgesamt entfallen seien.	29
Die Berichterstatterin hat den Sach- und Streitstand am 13.03.2014 mit den Beteiligten erörtert. Zu den Einzelheiten wird auf das Protokoll (Blatt 120 f der Gerichtsakte) Bezug genommen.	30
Die Berichterstatterin hat Frau R 2 sowie Frau R 2 und Herrn R 1 als Rechtsnachfolger nach dem verstorbenen Herrn R 3 durch Beschluss vom 10.04.2014 beigelegt (Blatt 165 ff der Gerichtsakte).	31
Der Senat hat in der Sache am 24.06.2014 mündlich verhandelt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift Bezug genommen.	32
Entscheidungsgründe	33
A	34
Die zulässige Klage ist überwiegend begründet.	35
Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid 2003 in der Fassung der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO), soweit der Beklagte Entnahmegewinne für R 3 und R 2 infolge der Grundbesitzübertragung erfasst hat. Bezüglich der für die Streitjahre geltend gemachten Sonderbetriebsausgaben erweisen sich die angefochtenen Bescheide als rechtmäßig.	36
I Entnahmegewinn R 2	37
Durch die Übertragung des Kommanditanteils, der Anteile an der Betriebs-GmbH und des Grundbesitzes A-Straße durch R 2 ist ein Entnahmegewinn bezüglich des Grundstücks nicht entstanden.	38
Ein Entnahmegewinn unter dem Gesichtspunkt der Aufgabe des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung kommt nicht in Betracht. Denn R 2 war nicht Inhaberin eines Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung. Es fehlt insoweit an den Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung, die neben der sachlichen Verflechtung in Form der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen von der Besitz- an die	39

Betriebsgesellschaft und einem gewerblichen Unternehmen der Betriebsgesellschaft auch die personelle Verflechtung erfordert (vgl. BFH, Urteil vom 05.11.2009, IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung). Eine personelle Verflechtung ist gegeben, wenn sich im Besitz- und Betriebsunternehmen derselbe geschäftliche Betätigungswille durchsetzen kann. Da R 2 aber lediglich Minderheitsgesellschafterin der R GmbH war und infolgedessen dort ihren geschäftlichen Betätigungswillen nicht gegen den Mehrheitsgesellschafter R 3 durchsetzen konnte, fehlt es an der für die Annahme einer Betriebsaufspaltung erforderlichen personellen Verflechtung.

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist ein Entnahmegewinn aber auch nicht deshalb entstanden, weil sich R 2 im Übertragungsvertrag auch hinsichtlich des übertragenen Grundbesitzes den Nießbrauch vorbehalten hat. 40

Gemäß § 6 Abs. 3 Einkommensteuergesetz (EStG) kann ein Mitunternehmeranteil im Wege der vorweggenommenen Erbfolge unentgeltlich zu Buchwerten übertragen werden. Anteil eines Mitunternehmers ist der ganze Mitunternehmeranteil, der sich aus dem Anteil am Gesellschaftsvermögen sowie dem funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers zusammensetzt. Zum Buchwert findet eine Anteilsübertragung demnach grundsätzlich nur dann statt, wenn neben dem Gesellschaftsanteil auch das gesamte funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen des Übertragenden auf den Rechtsnachfolger in den Gesellschaftsanteil übertragen wird (vgl. BFH, Urteil vom 02.08.2012 IV R 41/11, BFH/NV 2012, 2053 mit weiteren Nachweisen zur Rechtsprechung). Das ist bei der Übertragung von R 2 auf R 1 insbesondere auch hinsichtlich des Grundbesitzes A-Straße geschehen. Das Grundstück war bei R 2 als Sonderbetriebsvermögen zu qualifizieren, da es der KG für deren betriebliche Zwecke (Vermietung an die Betriebs-GmbH) überlassen war. Diese Qualität hat das Grundstück auch nach der Übertragung bei seinem neuen Eigentümer R 1 behalten, da es weiterhin der Klägerin für deren betriebliche Zwecke (Vermietung an die Betriebs-GmbH) zur Verfügung steht. 41

Entgegen der Auffassung des Beklagten ist der betriebliche Zusammenhang des Grundbesitzes und damit der Fortbestand des wirtschaftlichen Organismus beim Erwerb nicht mindestens für eine logische Sekunde deshalb gelöst worden, weil sich R 2 den Nießbrauch vorbehalten hat. Denn zivilrechtlicher Eigentümer und damit verfügungsbefugt ist R 1. Zwar räumt der Nießbrauch einer anderen Person als der des Mitunternehmers, hier R 2, den Besitz ein und weist dieser anderen Person auch die Erträge zu. Jedoch hat der Nießbrauchsberechtigte gemäß § 1036 Abs. 2 BGB die bisherige wirtschaftliche Bestimmung der Sache aufrechtzuerhalten und nach den Regeln einer ordnungsmäßigen Wirtschaft zu verfahren. Das spricht dafür, dass das Grundstück weder rechtlich noch funktional aus dem betrieblichen Zusammenhang der Mitunternehmerschaft herausgelöst worden ist. 42

Nach Auffassung des Senats gebietet es auch der Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG, der als Nachfolgevorschrift zu § 7 Abs. 1 EStDV durch den Verzicht auf die Offenlegung der stillen Reserven nach einem Rechtsträgerwechsel die betriebliche Kontinuität sowie die Liquidität sicherstellen und die Generationennachfolge erleichtern soll, einen Vorbehaltsnießbrauch im Rahmen der Übertragung von Mitunternehmeranteilen nebst dazugehörigem Sonderbetriebsvermögen als unschädlich anzusehen. Der Fall ist auch anders zu beurteilen als der Fall der Unternehmensübertragung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung (vgl. dazu das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20.06.2007 2 K 562/05, EFG 2007, 1584), da dort aufgrund des Wegfalls der personellen Verflechtung unstreitig der betriebliche Zusammenhang gelöst wurde. 43

II Entnahmegewinn R 3

44

- Durch die Übertragung des KG-Anteils, der Anteile an den Betriebsgesellschaften mbH und den Grundbesitz B-Straße ist im Rahmen der Gewinnfeststellung der Klägerin für R 3 ein Entnahmegewinn hinsichtlich des Grundbesitzes nicht zu erfassen. Denn der Grundbesitz bildete schon kein der Mitunternehmerschaft zuzuordnendes Sonderbetriebsvermögen des R 3. 45
- Vor der Übertragung erfüllte die Konstellation, dass R 3 den in seinem Alleineigentum stehenden Grundbesitz B-Straße an die R Vertriebsgesellschaft mbH, deren alleiniger Anteilseigner er war, vermietete, die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung in der Weise, dass R 3 mit einem Einzelbesitzunternehmen – Vermietung des Grundstücks an die Betriebsgesellschaft und deren Beherrschung – Einkünfte gemäß § 15 EStG erzielte. 46
- Nach der Rechtsprechung des 4. Senats des BFH kann in einem derartigen Fall auch Sonderbetriebsvermögen einer Besitzpersonengesellschaft, hier der Klägerin, anzunehmen sein, an der der Grundstückseigentümer beteiligt ist (vgl. Urteile vom 10.06.1999 IV R 21/98, BStBl. II 1999, 715 und vom 05.11.2009 IV R 99/06, BStBl. II 2010, 593, letzteres für den Fall der mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung). 47
- Die Abgrenzung ist danach vorzunehmen, ob der Einsatz des betreffenden Wirtschaftsguts in der Betriebs-GmbH letztlich durch den Betrieb der Besitzpersonengesellschaft oder durch die anderweitige (eigenbetriebliche oder private) Tätigkeit des Gesellschafters veranlasst ist. Für die Zuordnung zum einen oder anderen Bereich sind alle erkennbaren Umstände des einzelnen Falles heranzuziehen. Indizien für den Veranlassungszusammenhang der Nutzungsüberlassung mit den betrieblichen Interessen der Betriebspersonengesellschaft können sich zum einen daraus ergeben, dass das Nutzungsverhältnis eindeutig durch die Interessen der Betriebskapitalgesellschaft bestimmt wird. Das gilt jedenfalls dann, wenn die seitens der Betriebsgesellschaft gezahlten Nutzungsentgelte die wirtschaftliche Existenzgrundlage der Besitzgesellschaft darstellen. Das Nutzungsverhältnis ist beispielsweise dann eindeutig durch die Interessen der Betriebsgesellschaft bestimmt, wenn der Betriebs-GmbH ein Wirtschaftsgut zu Bedingungen überlassen wird, die nicht dem unter Fremden Üblichen entsprechen. In Betracht kommt auch der Fall, dass das Wirtschaftsgut seiner Zweckbestimmung nach nur an das Betriebsunternehmen vermietet werden kann, oder dass es für das Betriebsunternehmen unverzichtbar ist, wobei Unverzichtbarkeit über die Qualität der Wesentlichkeit einer Betriebsgrundlage hinausgeht. Auch der zeitlich enge Zusammenhang zwischen dem Abschluss des Pachtvertrages und der Begründung der Betriebsaufspaltung kann für ein Indiz für die Qualifizierung als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschaft sein (vgl. BFH, Urteil vom 10.06.1999, a. a. O.). 48
- Im vorliegenden Fall liegen sowohl Kriterien vor, nach denen eine Überlagerung der bei R 3 bestehenden Betriebsaufspaltung durch eine Sonderbetriebsvermögenseigenschaft des Grundbesitzes B-Straße bei der Klägerin in Betracht kommt, als auch dagegen sprechende Umstände. So hat die Verpachtung des Grundbesitzes nach den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht zu fremdüblichen Konditionen stattgefunden (vgl. 2.3.1 des Betriebsprüfungsberichts). Allerdings stellten die durch die Betriebs-GmbH gezahlten Entgelte nicht die alleinige Existenzgrundlage der KG dar. Im Übrigen war der Grundbesitz für den Betrieb zwar eine wesentliche Betriebsgrundlage aber aus Sicht des Senats nicht unverzichtbar. So wurde und wird über eine Veräußerung des Grundbesitzes nachgedacht; das aufstehende Gebäude war nicht ausschließlich auf die Belange der KG ausgerichtet, sondern hätte auch von anderen Branchen genutzt werden können (s. Wertgutachten S. 13, Blatt 188 der Gerichtsakte). Anhand der aufgezeigten Indizien kann der Senat jedenfalls nicht feststellen, dass die zwischen R 3 und der R Vertriebs GmbH bestehende 49

Betriebsaufspaltung durch einen Sonderbetriebsvermögensstatus des verpachteten Grundbesitzes B-Straße überlagert wird. Vielmehr handelt es sich um zwei Bereiche der gewerblichen Tätigkeit R 3, die nach Auffassung des Senats getrennt zu beurteilen sind. Danach bildet das Grundstück B-Straße einen gesonderten Betrieb des R 3 mit der Folge, dass diesbezügliche Vorgänge in der Gewinnfeststellung der Klägerin nicht zu erfassen sind. Die sich danach als fehlerhaft erweisende Bilanzierung des Grundbesitzes B-Straße als Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Übertragung ist daher erfolgsneutral rückgängig zu machen.

III Sonderbetriebseinkünfte R 1 50

Die mit den Grundstücken A-Straße und B-Straße in Zusammenhang stehenden Einkünfte sind nach der Übertragung der Grundstücke auf R 1 wegen des durch die Übertragsgeber vorbehaltenen Nießbrauchs in allen Streitjahren weiter R 3 und R 2 zuzurechnen und deshalb nicht als Sonderbetriebseinkünfte von R 1 zu erfassen. 51

IV Die Berechnung obliegt dem Beklagten gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten. 52

B 53

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO und bezüglich der Beigeladenen auf § 139 Abs. 4 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit auf §§ 151 Abs. 3 FGO, 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen. 54