

## Volltext-Urteile

Gericht: Bundesfinanzhof

Aktenzeichen: IV R 14/18

Datum: 10.09.2020

Ausgabe: 2/2021

# BFH, Urteil vom 10.09.2020, Az. IV R 14/18

## Bundesfinanzhof, Urteil vom 10.09.2020, IV R 14/18

Klagebefugnis der Personengesellschaft in allein den ausgeschiedenen Gesellschafter persönlich angehenden Fragen - Keine Buchwertfortführung bei unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils und zeitgleicher Veräußerung funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens an Dritte

### Leitsätze

1. Eine noch nicht vollbeendete Personengesellschaft ist nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO selbst dann für einen ausgeschiedenen Gesellschafter klagebefugt, wenn der Rechtsstreit Feststellungen betrifft, die allein den ausgeschiedenen Gesellschafter persönlich angehen.
2. § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG greift nicht ein, wenn zeitgleich mit der Veräußerung einer funktional wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens der verbliebene Mitunternehmeranteil unentgeltlich auf eine andere Person übertragen wird.

### Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 19.04.2018 - 15 K 1187/17 F aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

### Tatbestand

#### A.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) --eine GbR-- ist Besitzgesellschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit der A-GmbH (Betriebs-GmbH). Miteigentümer des an die Betriebs-GmbH vermieteten Grundstücks X-Straße in B (Betriebsgrundstück) waren C zu 75 % und D zu 25 %, Gesellschafter der Betriebs-GmbH (Stammkapital von 50.000 DM) waren C zu 75,2 % (37.600 DM) und D zu 24,8 % (13.400 DM). Mit notariellem Vertrag vom 17.12.2013 (Urkundenrolle Nr. ...2/2013 des Notars E --Vertrag 1--) übertrug C im Wege der vorweggenommenen Erbfolge ihren Miteigentumsanteil an dem Betriebsgrundstück auf ihren Sohn (F). Mit gleichem Vertrag trat C von ihrem Anteil an der Betriebs-GmbH einen Teilanteil in Höhe von 15.000 DM (30 % des Stammkapitals) im Wege der vorweggenommenen Erbfolge an F ab. In diesem Vertrag ist bestimmt, dass dessen Wirksamkeit unter der aufschiebenden Bedingung steht, dass C die ihr verbleibenden Geschäftsanteile an D und dessen Bruder G rechtswirksam verkauft und überträgt sowie der Kaufpreis betreffend diese Anteile gezahlt ist. Mit weiterem notariellen Vertrag vom 17.12.2013 (Urkundenrolle Nr. ...6/2013 des Notars I --Vertrag 2--) verkaufte C einen Teilgeschäftsanteil an der Betriebs-GmbH in Höhe von 11.600 DM (23,2 % des Stammkapitals) zu einem Kaufpreis von ... € an D und den restlichen Teilgeschäftsanteil von 11.000 DM (22 % des Stammkapitals) an G zu einem Kaufpreis von ... €. Nach diesem Vertrag ist die Zahlung der Kaufpreise Bedingung für die Wirksamkeit der Abtretung der Geschäftsanteile. Nach der Präambel des Vertrags 2 steht die Übertragung der Geschäftsanteile an D und G unter der Bedingung, dass der Vertrag 1 mit Bedingungseintritt wirksam wird. Die Beteiligungsverhältnisse an der Betriebs-GmbH sind nach der Anteilsübertragung wie folgt: D 48 %, F 30 % und G 22 %.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erließ zunächst unter dem 30.10.2015 erklärungsgemäß einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2014, verbunden mit dem Hinweis, dass die Folgen vorstehend genannter Übertragungen noch zu klären seien. Mit geändertem Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 vom 05.09.2016 erfasste das FA u.a. zusätzlich zu den bisherigen Feststellungen einen Veräußerungsgewinn in Höhe von insgesamt ... €. Dieser setzte sich aus der Veräußerung der GmbH-Anteile an D und G (Gewinnanteil von ...80 €) sowie aus der Übertragung der weiteren GmbH-Anteile (Gewinnanteil von ... €) und des Miteigentumsanteils an dem Grundstück (Gewinnanteil von ... €) an F zusammen. Die Höhe dieser Veräußerungs-

/Aufgabegewinnbestandteile steht zwischen den Beteiligten nicht in Streit. Der Veräußerungsgewinn wurde allein C zugerechnet. Zur Begründung führte das FA aus, dass C durch die vorbezeichneten Übertragungen ihren Mitunternehmeranteil an der Klägerin nach § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aufgegeben habe.

Das FA wies den hiergegen eingelegten Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 10.04.2017 --unter Aufrechterhaltung des Vorbehalts der Nachprüfung-- als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es im Wesentlichen aus, dass § 6 Abs. 3 EStG ausscheide, weil nicht alle wesentlichen Betriebsgrundlagen --namentlich die GmbH-Anteile-- unentgeltlich auf F übertragen worden seien. Die Verträge 1 und 2 vom 17.12.2013 hätten zu einer zeitgleichen Veräußerung der Teilgeschäftsanteile an D und G sowie Übertragung des Miteigentumsanteils am Betriebsgrundstück und des Teilgeschäftsanteils an F geführt.

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit ihrer Klage. Sie beehrte, einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ...,80 € (statt bisher ... €) festzustellen. Die Klage hatte im vollen Umfang Erfolg. Das Finanzgericht (FG) änderte mit Urteil vom 19.04.2018 den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid für 2014 vom 05.09.2016 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 10.04.2017 dahin, dass es den festgestellten Veräußerungsgewinn der Höhe nach auf ...,80 € minderte. Zur Begründung führte es im Wesentlichen Folgendes aus: C habe mit der unentgeltlichen Übertragung des Miteigentumsanteils an dem Betriebsgrundstück sowie des Teilgeschäftsanteils an F die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG erfüllt, auch wenn sie taggleich ihre weiteren Teilgeschäftsanteile an D und G veräußert habe. Der Bundesfinanzhof (BFH) habe seine frühere Auffassung, wonach der Übergeber das wirtschaftliche Eigentum an allen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem einheitlichen Vorgang übertragen und seine bisherige Tätigkeit im Wesentlichen aufgeben müsse, in seinem Urteil vom 02.08.2012 - IV R 41/11 (BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715) jedenfalls für die Fälle geändert, in denen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens vorher oder zeitgleich zum Buchwert nach § 6 Abs. 5 EStG übertragen würden. Daneben habe der BFH in seinem Urteil vom 09.12.2014 - IV R 29/14 (BFHE 247, 449, BStBl II 2019, 723) entschieden, dass eine Anteilsübertragung i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG nur die Übertragung des gesamten Betriebsvermögens voraussetze, das im Zeitpunkt der Übertragung existiere. Danach seien die Buchwerte auch dann fortzuführen, wenn die stillen Reserven einer im Sonderbetriebsvermögen gehaltenen wesentlichen Betriebsgrundlage vor der Anteilsübertragung aufgedeckt würden. Die Frage, ob § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG auch bei der im Streitfall gegebenen Konstellation, wonach wesentliche Betriebsgrundlagen taggleich an Dritte veräußert worden seien, eingreife, habe der BFH noch nicht entschieden, sondern in seinem Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715 ausdrücklich offen gelassen. Diese Frage sei --so das FG-- zu bejahen, wenn es dadurch nicht zur Zerschlagung des Betriebs komme. Wortlaut und Historie des § 6 Abs. 3 EStG ließen zwar keine eindeutige Auslegung zu. Aus der Systematik sowie dem Sinn und Zweck des § 6 Abs. 3 EStG folge aber dessen Anwendbarkeit. Diese Norm wolle die Übertragung einer funktionsfähigen betrieblichen Einheit privilegieren. So verhalte es sich im Streitfall, weil trotz der erfolgten Übertragungen die Betriebsaufspaltung fortbestanden habe. Außerdem müsse die Rechtsprechung, wonach eine Buchwertübertragung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen nach § 6 Abs. 5 EStG der Anwendung des § 6 Abs. 3 EStG nicht entgegenstehe, erst Recht für den Fall gelten, dass die stillen Reserven durch die Veräußerung dieser Wirtschaftsgüter aufgedeckt würden.

Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit welcher es eine rechtsfehlerhafte Auslegung des § 6 Abs. 3 EStG durch das FG rügt.

Das FA beantragt,  
die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage als unbegründet abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

B.

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Revision ist zwar nicht schon deshalb erfolgreich, weil das FG die Klage durch Prozessurteil hätte abweisen müssen. Denn das FG ist stillschweigend zu Recht davon ausgegangen, dass die Klägerin weiterhin für die ausgeschiedene Gesellschafterin C nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt ist (dazu unter I.). Die Vorentscheidung ist aber aufzuheben, weil das FG es verfahrensfehlerhaft unterlassen hat, die bereits vor der Klageerhebung ausgeschiedene Gesellschafterin C notwendig zum Klageverfahren beizuladen (dazu unter II.). Der Senat sieht von der Möglichkeit ab, eine Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen und verweist die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurück. Denn das FG hat --ausgehend von teilweise rechtlich unzutreffenden Maßstäben-- nicht die von den tatsächlichen Verhältnissen im jeweiligen Einzelfall abhängige Gesamtwürdigung vorgenommen, ob die Veräußerung der Teilgeschäftsanteile an D und G zeitgleich mit der unentgeltlichen Übertragung des verbliebenen Mitunternehmeranteils an F erfolgt ist (dazu unter III.).

I. Das FG ist zu Recht von der Zulässigkeit der Klage ausgegangen.

Das Revisionsgericht hat das Vorliegen der Sachurteilsvoraussetzungen --auch ohne Rüge der Beteiligten-- von Amts wegen zu prüfen (z.B. BFH-Urteil vom 06.09.2017 - IV R 1/16, Rz 44, m.w.N.). Diese Voraussetzungen sind im Streitfall gegeben. Insbesondere war die Klägerin nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO klagebefugt, auch wenn die angegriffenen Feststellungen ausschließlich Fragen betreffen, welche die vor Klageerhebung ausgeschiedene Gesellschafterin C persönlich angehen.

1. Nach § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO können gegen Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen zur Vertretung berufene Geschäftsführer oder, wenn solche nicht vorhanden sind, der Klagebevollmächtigte i.S. des Abs. 2 Klage erheben. Diese Bestimmung ist dahin zu verstehen, dass gegen den nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung --AO-- (gesondert und einheitlich) ergangenen Gewinnfeststellungsbescheid im Grundsatz nur die Personengesellschaft im eigenen Namen, vertreten durch ihre Geschäftsführer, Klage erheben kann, obwohl sich dieser Bescheid inhaltlich an die einzelnen Gesellschafter als Inhaltsadressaten richtet (z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 21, m.w.N.). Es handelt sich um einen Fall gesetzlicher Prozessstandschaft. Die Personengesellschaft erhebt --ihrerseits vertreten durch ihre Geschäftsführung-- als Prozessstandschafterin Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid (z.B. BFH-Urteil vom 29.03.2012 - IV R 18/08, Rz 19, m.w.N.). Sie macht mit der Klage nicht eigene Rechte geltend, sondern die ihrer Gesellschafter, gegen die sich der Gewinnfeststellungsbescheid richtet. Für die Dauer des Bestehens der Gesellschaft wird damit ein Teil der aus § 40 Abs. 2 FGO folgenden Klagebefugnis der Gesellschafter auf die Gesellschaft verlagert. Den Gesellschaftern selbst steht ein eigenes Klagerecht gegen solche Feststellungsbescheide nur in den Fällen zu, in denen die Voraussetzungen des § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO vorliegen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 23.01.2020 - IV R 48/16, Rz 22, m.w.N.).

2. Die Personengesellschaft hat auch für ausgeschiedene Gesellschafter eine Klagebefugnis, solange sie nicht vollbeendet ist. Dies gilt selbst dann, wenn der Rechtsstreit --so wie hier-- (ausschließlich) Feststellungen betrifft, die keine Auswirkungen auf den Gewinn/Verlust der Gesellschaft oder eines anderen Gesellschafter haben (BFH-Beschluss vom 31.01.1992 - VIII B 33/90, BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559; BFH-Urteil vom 30.03.1999 - VIII R 15/97, BFH/NV 1999, 1468, zum Veräußerungsgewinn) und damit allein den ausgeschiedenen Gesellschafter persönlich angehen.

a) Gegenstand des Revisionsverfahrens ist der für C festgestellte Veräußerungsgewinn aus der Aufgabe ihres gesamten Mitunternehmeranteils an der Klägerin (§ 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) in Höhe von ... € sowie der festgestellte, darin enthaltene steuerfreie Gewinn nach § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG bzw. § 8b des Körperschaftsteuergesetzes in Höhe von ... €. Hierbei handelt es sich um zwei selbständig anfechtbare Feststellungen (z.B. BFH-Urteile vom 02.10.2018 - IV R 24/15, Rz 22, zum Veräußerungs-/Aufgabegewinn des Mitunternehmers; vom 25.07.2019 - IV R 47/16, BFHE 265, 273, BStBl II 2020, 142, Rz 14, zum steuerfreien Veräußerungs-/Aufgabegewinn). Diese Feststellungen berühren Fragen, die ausschließlich C als vor der Klageerhebung ausgeschiedene Gesellschafterin persönlich i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO angehen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.05.2013 - IV R 21/10, Rz 15, zum Gewinn aus der Veräußerung eines Teilanteils).

b) Dass die Personengesellschaft auch für Klagen gegen solche Feststellungen klagebefugt ist, ergibt sich daraus, dass die in § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO normierte gesetzliche Prozessstandschaft und die daraus abgeleitete Klagebefugnis der Personengesellschaft nicht nur auf dem Gesellschaftsrecht beruhen, sondern auch die eigene steuerrechtliche Sphäre der Personengesellschaft schützen und durch verfahrensökonomische Überlegungen gestützt werden.

aa) Die Prozessstandschaft hat ihren Grund zunächst im Gesellschaftsrecht. Der Gesetzgeber geht in § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO typisierend davon aus, dass die nicht geschäftsführungsbefugten Gesellschafter durch den Gesellschaftsvertrag die Wahrnehmung ihrer mit der Gesellschaft zusammenhängenden Interessen den Geschäftsführern übertragen und sich selbst dadurch freiwillig von der eigenständigen Interessenwahrung ausgeschlossen haben. Insbesondere die Möglichkeit der Einflussnahme der Gesellschafter auf die Geschäftsführer der Personengesellschaft rechtfertigt ihren Ausschluss vom Klagerecht (z.B. BFH-Urteil vom 26.10.1989 - IV R 23/89, BFHE 159, 15, BStBl II 1990, 333, unter 1.e). Danach entfällt mit dem Wegfall der gesellschaftsvertraglichen Bindungen auch die Befugnis der Gesellschaft, in gesetzlicher Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter klagen zu können. Deshalb kann eine handelsrechtlich vollbeendete Personengesellschaft in einem Rechtsstreit hinsichtlich eines Feststellungsbescheids, der dem Regelungsbereich des § 48 Abs. 1 FGO unterfällt, nicht auch Klägerin oder Beigeladene sein (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss in BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, unter 2.b, m.w.N.). Tritt die Vollbeendigung während eines Rechtsbehelfs- oder Rechtsmittelverfahrens ein, sind grundsätzlich die durch den angefochtenen Gewinnfeststellungsbescheid beschwerten Gesellschafter, die im Streitzeitraum an der Personengesellschaft beteiligt waren, als deren prozessuale Rechtsnachfolger anzusehen. Die Beteiligtenstellung und Prozessführungsbefugnis gehen mit der Vollbeendigung auf diese ehemaligen Gesellschafter über (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 13.10.2016 - IV R 33/13, BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 17, m.w.N.).

Ein ausgeschiedener Gesellschafter hat keine Möglichkeit der Einflussnahme auf die Geschäftsführer der Gesellschaft mehr. Daher hat die Rechtsprechung schon vor Einfügung des (heutigen) § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO, der eine Klagebefugnis des ausgeschiedenen Gesellschafter ausdrücklich vorsieht, entschieden, dass dem ausgeschiedenen Gesellschafter eine eigene Klagebefugnis zusteht (z.B. BFH-Beschlüsse vom 28.11.1973 - IV B 33/73, BFHE 110, 506, BStBl II 1974, 220; vom 13.12.1979 - IV B 79/79, BFHE 130, 5, BStBl II 1980, 329; BFH-

Urteile vom 05.11.1985 - VIII R 333/83, unter a; in BFHE 159, 15, BStBl II 1990, 333, unter 1.e). Folgerichtig erstreckt sich die prozessuale Rechtsnachfolge nicht auf solche Gesellschafter, die bereits vor Klageerhebung aus der Gesellschaft ausgeschieden sind (z.B. BFH-Urteil in BFHE 255, 386, BStBl II 2018, 81, Rz 17, m.w.N.). Dies gilt selbst dann, wenn sich die Klage gegen eine Feststellung gerichtet hatte, die auch den ausgeschiedenen Gesellschafter betraf, wie z.B. die Qualifikation der Einkünfte oder der laufende Gesamthandsgewinn (z.B. BFH-Urteil vom 28.10.2008 - VIII R 71/06).

bb) Anders als im Falle der Vollbeendigung der Gesellschaft ist der aus einer fortbestehenden Personengesellschaft ausgeschiedene Gesellschafter für die ihn alleine betreffenden Angelegenheiten nicht allein klagebefugt. Denn § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO knüpft nicht nur an das Gesellschaftsrecht an, sondern will auch die eigene steuerrechtliche Interessensphäre der Gesellschaft schützen (BFH-Beschluss in BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, unter 2.c; Steinhilber in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 48 FGO Rz 62). Die Personengesellschaft besteht weiter und bleibt beteiligtenfähig (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 24.11.1988 - IV R 252/84, BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312). Ihre Klagebefugnis leitet sich u.a. auch davon ab, dass die betroffenen und zur Geschäftsführung nicht berufenen Gesellschafter ganz allgemein die Geschäftsführer mit der Wahrnehmung ihrer Belange, und zwar auch der aus der Betätigung der Personengesellschaft entstehenden steuerlichen Belange, betraut haben (BFH-Beschluss in BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, unter 2.b). So sind neben den Gesellschaftern der Personengesellschaft (vgl. § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 AO) auch die Geschäftsführer der Personengesellschaft zur Abgabe der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung (vgl. § 181 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 AO) verpflichtet. Diese Erklärungspflicht bezieht sich auch auf festzustellende Gewinnbestandteile, die ein Gesellschafter alleine erzielt hat, wie z.B. Gewinne aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils (z.B. BFH-Urteil vom 29.04.1993 - IV R 107/92, BFHE 171, 23, BStBl II 1993, 666, unter 2.c, m.w.N.). Zudem ist die Personengesellschaft zur Buchführung und Bilanzierung verpflichtet, dies sogar hinsichtlich des Sonderbetriebsvermögens (BFH-Urteil vom 23.10.1990 - VIII R 142/85, BFHE 162, 99, BStBl II 1991, 401, unter III.2.).

cc) § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO wird auch von verfahrensökonomischen Erwägungen bestimmt (BFH-Beschluss in BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, unter 2.c; Steinhilber in HHSp, § 48 FGO Rz 62). So ist der BFH bisher von einer Klagebefugnis der Personengesellschaft ausgegangen, auch wenn der Rechtsstreit allein den ausgeschiedenen Gesellschafter betrifft (z.B. BFH-Urteil vom 07.03.2019 - IV R 18/17, BFHE 263, 348, BStBl II 2019, 696, zum Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils). Ebenso hat der BFH die Personengesellschaft gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO als klagebefugt angesehen, wenn alle Gesellschafter, die von dem Gewinnfeststellungsbescheid betroffen sind, zum Zeitpunkt der Klageerhebung bereits ausgeschieden waren (BFH-Urteil vom 07.06.2018 - IV R 11/16, Rz 27). Schließlich hat der BFH in Fällen, in denen nur der ausgeschiedene Gesellschafter wegen einer ihn allein betreffenden Feststellung geklagt hat, die Personengesellschaft notwendig zum Verfahren des ausgeschiedenen Gesellschafters beigeladen (z.B. BFH-Beschluss in BFHE 167, 5, BStBl II 1992, 559, zum Gewinn aus der Aufgabe des Mitunternehmeranteils; BFH-Urteil in BFH/NV 1999, 1468, unter 1., zum Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils). Diese Entscheidungen bringen zum Ausdruck, dass § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO auch der Wahrung des rechtlichen Gehörs und einer möglichst umfassenden Aufklärung des Sachverhalts dient. Schließlich wird hiermit die einheitliche Behandlung von Streitfragen sichergestellt. Es wird in einem Verfahren gegenüber allen Beteiligten entschieden, um divergierende Entscheidungen zu vermeiden.

II. Das FG hat es verfahrensfehlerhaft unterlassen, C zum Klageverfahren notwendig beizuladen (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nrn. 3 und 5 FGO).

1. Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen, wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann (notwendige Beiladung). Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Klagen nicht alle von mehreren nach § 48 FGO Klagebefugten, müssen deshalb die übrigen Klagebefugten mit Ausnahme solcher, die unter keinem denkbaren Gesichtspunkt von dem Ausgang des Rechtsstreits betroffen sein können, zum Verfahren beigeladen werden. Eine unterbliebene notwendige Beiladung stellt einen vom Revisionsgericht von Amts wegen zu prüfenden Verstoß gegen die Grundordnung des Verfahrens dar (z.B. BFH-Urteil vom 07.06.2018 - IV R 11/16, Rz 18, m.w.N.).

2. Ausgeschiedene Gesellschafter, gegen die der Gewinnfeststellungsbescheid ergangen ist oder zu ergehen hätte, sind nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugt und damit notwendig beizuladen, wenn sie durch den Verwaltungsakt in ihren Rechten verletzt sein können (§ 40 Abs. 2 FGO). Ebenso sind Gesellschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt, soweit Feststellungen angegriffen sind, die sie persönlich angehen.

3. Ausgehend von diesen Grundsätzen hätte C zum Klageverfahren notwendig beigeladen werden müssen. Zwischen den Beteiligten steht nicht in Streit, dass C Ende Mai 2014 aus der Klägerin ausgeschieden ist. Ebenso sind mit der Klage ausschließlich solche Feststellungen angegriffen, die --wie bereits ausgeführt (dazu oben B.I.2.a)-- C persönlich angehen.

III. Der Senat übt das ihm nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eingeräumte Ermessen dahingehend aus, die unterbliebene Beiladung nicht nachzuholen und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

§ 123 Abs. 1 Satz 2 FGO eröffnet dem BFH zwar die Möglichkeit, eine notwendige Beiladung im Revisionsverfahren nachzuholen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 04.09.2014 - IV R 44/13, Rz 14, m.w.N.). Im Streitfall ist aber eine Zurückverweisung zweckmäßig und ermessensgerecht. Dafür spricht zunächst, dass C als die vom Rechtsstreit allein Betroffene weder im Einspruchs- noch im Klageverfahren die Möglichkeit hatte, sich zu dem angegriffenen Gewinnfeststellungsbescheid als Verfahrensbeteiligte in tatsächlicher und rechtlicher Hinsicht zu äußern (vgl. BFH-Urteile vom 19.01.2017 - IV R 50/13, Rz 18; vom 07.06.2018 - IV R 11/16, Rz 25). Zudem hat das FG seine tatsächlichen Feststellungen und seine tatrichterliche Gesamtwürdigung auf der Grundlage einer Rechtsauffassung getroffen, die sich in einem für die Beurteilung des Streitfalles wesentlichen Punkt als unzutreffend erweist.

1. a) Nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Aufgabe des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen ist. Wird hingegen der Anteil eines Mitunternehmers an einem Betrieb unentgeltlich übertragen, so sind gemäß § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG bei der Ermittlung des Gewinns des bisherigen Mitunternehmers die Wirtschaftsgüter mit den Werten anzusetzen, die sich nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung ergeben, sofern die Besteuerung der stillen Reserven sichergestellt ist. Der Rechtsnachfolger ist nach § 6 Abs. 3 Satz 3 EStG an diese Werte gebunden.

b) Der (gesamte) Mitunternehmeranteil des Gesellschafters im Sinne vorgenannter Vorschriften umfasst sowohl den Anteil am Gesamthandsvermögen (Gesellschaftsanteil) als auch das dem einzelnen Mitunternehmer zuzurechnende Sonderbetriebsvermögen (BFH-Urteile vom 17.12.2014 - IV R 57/11, BFHE 248, 66, BStBl II 2015, 536, Rz 17, zu § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 18, zu § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG). Die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG setzt voraus, dass neben dem Gesellschaftsanteil sämtliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens (I und II) übertragen werden, die funktional wesentlich sind. 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 übertragen wird (BFH-Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 18). Danach liegt die Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor, wenn der Gesellschafter seinen Anteil am Gesamthandsvermögen unentgeltlich überträgt, ohne dem Rechtsnachfolger auch alle funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter seines Sonderbetriebsvermögens mit zu übertragen (BFH-Urteil in BFHE 247, 449, BStBl II 2019, 723, Rz 16). Wird lediglich funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen unentgeltlich ohne den Gesellschaftsanteil übertragen, greift § 6 Abs. 3 Satz 1 EStG ebenfalls nicht ein; die isolierte unentgeltliche Übertragung von Sonderbetriebsvermögen ist (auch) keine Übertragung eines Teils eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 EStG (BFH-Urteil vom 11.12.1990 - VIII R 14/87, BFHE 164, 20, BStBl II 1991, 510, unter 3.b; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 20.11.2019 - IV C 6-S 2241/15/10003, BStBl I 2019, 1291, Rz 35).

c) Bei einer Betriebsaufspaltung --wie hier zwischen einer Besitzpersonengesellschaft und einer Betriebskapitalgesellschaft-- kann sich der im Miteigentum der Gesellschafter der Besitzgesellschaft befindliche Miteigentumsanteil an dem Betriebsgrundstück im (notwendigen) Sonderbetriebsvermögen I (bei Überlassung des im Miteigentum befindlichen Betriebsgrundstücks an die Besitzpersonengesellschaft zur Weitervermietung an die Betriebskapitalgesellschaft) oder Sonderbetriebsvermögen II (bei unmittelbarer Überlassung des im Miteigentum befindlichen Betriebsgrundstücks an die Betriebskapitalgesellschaft) befinden (z.B. BFH-Urteil vom 17.12.2008 - IV R 65/07, BFHE 224, 91, BStBl II 2009, 371, unter II.2.a und II.2.b; Schmidt/Wacker, EStG, 39. Aufl., § 15 Rz 874). Die von den Mitunternehmern gehaltenen Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft sind notwendiges Sonderbetriebsvermögen II (z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 73/05, BFHE 222, 277, BStBl II 2008, 965, unter II.1.a, m.w.N.). Diese Geschäftsanteile sind zugleich funktional wesentlich (BFH-Urteil vom 04.07.2007 - X R 49/06, BFHE 218, 316, BStBl II 2007, 772, unter II.c cc). Denn die beide Unternehmen beherrschende Person oder Personengruppe verwirklicht ihren einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durch die Geschäftstätigkeit der Betriebskapitalgesellschaft. Hierfür sind die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft funktional erforderlich.

d) Maßgebend dafür, ob ein (gesamter) Mitunternehmeranteil (entgeltlich oder unentgeltlich) übertragen wird, ist das Betriebsvermögen, das im Zeitpunkt der Übertragung existiert. Insoweit ist die Aussage in den BFH-Urteilen in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 18 (zu § 6 Abs. 3 EStG) und vom 09.12.2014 - IV R 36/13 (BFHE 248, 75, BStBl II 2015, 529, Rz 19, zu § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) zu präzisieren. Abzustellen ist nicht auf das am Tag der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen, sondern (enger) auf das im Zeitpunkt der Übertragung vorhandene Betriebsvermögen; es ist eine zeitpunkt-, keine zeitraumbezogene --folglich auch keine tageweise-- Prüfung vorzunehmen.

aa) Dies bedeutet, dass es für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG unschädlich ist, wenn vor Übertragung des (verbliebenen) ganzen Mitunternehmeranteils eine (funktional) wesentliche Betriebsgrundlage aus diesem durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen ausgeschieden ist. Das Wirtschaftsgut scheidet auch dann vorab aus dem zu übertragenden Mitunternehmeranteil aus, wenn es eine "juristische Sekunde" vor dessen Übertragung hieraus entfernt wird.

bb) Danach kann an der im BFH-Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 19 getroffenen Aussage, wonach die Voraussetzungen des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG für eine Fortführung der Buchwerte grundsätzlich nicht vorliegen, wenn funktional wesentliches Betriebsvermögen taggleich mit der Übertragung der Gesellschaftsanteile an

einen Dritten veräußert wird, nicht in dieser Allgemeinheit festgehalten werden. Vielmehr ist streng auf die zeitliche Reihenfolge der Übertragungsgeschäfte abzustellen. Somit ist das taggleiche Ausscheiden funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen unter Aufdeckung der in diesen befindlichen stillen Reserven für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG unschädlich, wenn dies zeitlich vor Übertragung des verbliebenen, verkleinerten Mitunternehmeranteils erfolgt (anderer Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 1291, Rz 9). Werden hingegen funktional wesentliche Betriebsgrundlagen kurz nach Übertragung des Mitunternehmeranteils (auch nur eine juristische Sekunde später) an Dritte veräußert oder in das Privatvermögen überführt, ist der Aufgabetatbestand nach § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt (so auch BFH-Urteil vom 29.11.2017 - I R 7/16, BFHE 260, 334, BStBl II 2019, 738, Rz 35, 41, zu § 20 des Umwandlungssteuergesetzes bei Rückbehalt funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen).

cc) Die Frage, ob § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auch dann eingreift, wenn mit der unentgeltlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils zeitgleich stille Reserven in funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens (durch Veräußerung an Dritte oder Überführung in das Privatvermögen) aufgedeckt werden, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden (dies offen lassend BFH-Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 47). Der BFH hat bisher lediglich entschieden, dass § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 5 EStG gleichzeitig anwendbar sind, wenn funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zeitgleich mit der unentgeltlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG überführt bzw. nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen wird (BFH-Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 17; BFH-Beschluss vom 30.06.2016 - IV B 2/16, Rz 4; gleicher Ansicht BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 1291, Rz 10). Dies setzt allerdings voraus, dass die Ausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG nicht zu einer Zerschlagung der betrieblichen Sachgesamtheit führt (BFH-Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 39).

(1) Die Finanzverwaltung lehnt für den Fall der Zeitgleichheit von unentgeltlicher Übertragung des Mitunternehmeranteils und Veräußerung/Entnahme funktional wesentlicher Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens eine Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG ab, weil bei einer derartigen Konstellation gerade nicht alle im Übertragungszeitpunkt noch vorhandenen wesentlichen Betriebsgrundlagen der betrieblichen Sachgesamtheit übertragen werden (BMF-Schreiben in BStBl I 2019, 1291, Rz 9). Im Fachschrifttum finden sich hingegen Stimmen, die diese Norm auch in einem solchen Fall für anwendbar erachten. Zur Begründung wird angeführt, dass trotz zeitgleicher Entnahme oder Veräußerung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen ein noch funktionsfähiger Mitunternehmeranteil übertragen werde (z.B. Reiß in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 16 Rz 142a; so jetzt auch Seer in Kirchhof, EStG, 19. Aufl., § 16 Rz 128).

(2) Nach Ansicht des Senats ist die Auffassung der Finanzverwaltung zutreffend. Die parallele Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 und Abs. 5 EStG bei zeitgleichen Übertragungsakten liegt insbesondere darin begründet, dass diese Privilegierungen nach dem Wortlaut des Gesetzes gleichberechtigt nebeneinander stehen. Ein Rangverhältnis ist weder ausdrücklich geregelt noch lässt es sich im Wege der Auslegung bestimmen (BFH-Urteil in BFHE 238, 135, BStBl II 2019, 715, Rz 19). Werden hingegen zeitgleich mit der unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils stille Reserven in funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen aufgedeckt, kommt eine parallele Anwendung von § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 und § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht in Betracht. Wird die im Zeitpunkt der Übertragung existierende betriebliche Sachgesamtheit nicht vollständig übertragen, sondern werden zeitgleich stille Reserven infolge der Veräußerung/Entnahme von Teilen der betrieblichen Sachgesamtheit aufgedeckt, ist § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG nicht anwendbar mit der Folge, dass auch hinsichtlich der unentgeltlichen Übertragung des verbleibenden Mitunternehmeranteils die stillen Reserven aufzudecken sind, weil es sich insgesamt um die Aufgabe des (gesamten) Mitunternehmeranteils i.S. von § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG handelt. Danach kann auch dahinstehen, ob bei Rückbehalt von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen und im Übrigen unentgeltlicher Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen zeitgleich mit oder eine juristische Sekunde nach der Übertragung des Mitunternehmeranteils entnommen wird; es liegt in jedem Fall eine (steuerbegünstigte) Aufgabe des Mitunternehmeranteils i.S. des § 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vor.

e) Für die Frage, ob mehrere Übertragungen in zeitlicher Reihenfolge erfolgt sind oder nicht, ist auf den Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums abzustellen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Das wirtschaftliche Eigentum kann bereits vor Übertragung des zivilrechtlichen Eigentums übergehen.

Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums ist nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen; bei der Bestimmung des wirtschaftlichen Eigentums ist nicht das formal Erklärte oder formalrechtlich Vereinbarte, sondern das wirtschaftlich Gewollte und das tatsächlich Bewirkte ausschlaggebend. Diese Grundsätze gelten hinsichtlich aller Kriterien des wirtschaftlichen Eigentums (z.B. BFH-Beschluss vom 15.10.2013 - I B 159/12, Rz 10; BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 33, jeweils m.w.N.).

2. Das FG hat seine tatrichterliche Gesamtwürdigung auf der Grundlage einer Rechtsauffassung getroffen, die sich in einem für die Beurteilung des Streitfalles wesentlichen Punkt als unzutreffend erweist. Außerdem reichen die Feststellungen noch nicht aus, um die Zeitpunkte des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums zu bestimmen.

a) Dem FG-Urteil liegt die Annahme zugrunde, dass die entgeltliche Übertragung der Teilgeschäftsanteile an D und G taggleich mit der unentgeltlichen Übertragung des Miteigentumsanteils an dem Betriebsgrundstück und des Teilgeschäftsanteils an F erfolgt sei; welcher Tag dies gewesen sein soll, wird in der Vorentscheidung nicht ausgeführt. Offensichtlich ist das FG davon ausgegangen, dass die genannten Übertragungsgeschäfte taggleich mit Zahlung der Kaufpreise für die Teilgeschäftsanteilsabtretungen steuerrechtlich wirksam geworden seien. Nach Meinung des FG ist diese Taggleichheit der Übertragungsvorgänge für die Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG unschädlich.

b) Dieser rechtliche Standpunkt ist jedenfalls in Teilbereichen unzutreffend. Zum einen steht der Umstand, dass Übertragungen taggleich erfolgen, nicht der Annahme entgegen, dass zwischen solchen Übertragungen eine zeitliche Reihenfolge bestehen kann. Danach könnte --trotz Taggleichheit-- die Veräußerung der Teilgeschäftsanteile zeitlich vor der unentgeltlichen Übertragung stattgefunden haben. Für diesen Fall wäre § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG auf die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf F (dazu oben B.III.1.d aa, bb und unten B.IV.1.) anwendbar. Zum anderen kann Taggleichheit aber auch bedeuten, dass die Übertragungen zeitgleich (ohne Reihenfolge) vorgenommen worden sind. Für diesen Fall greift § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG --wie vorstehend dargestellt (dazu oben B.III.1.d cc)-- nicht ein. Es läge die Aufgabe des Mitunternehmeranteils vor (§ 16 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).

c) Das FG hat im Übrigen keine ausreichenden Feststellungen zu den Umständen getroffen, aus denen sich der Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums bestimmen lassen könnte. Diese Feststellungen werden im zweiten Rechtsgang noch getroffen werden müssen, um das FG in die Lage zu versetzen, eine fehlerfreie Gesamtwürdigung aller maßgebenden Umstände vorzunehmen.

IV. Zur Verfahrensbeschleunigung weist der Senat --allerdings ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang-- auf Folgendes hin:

1. In den dem Senat vorliegenden Verfahrensakten findet sich kein Gesellschaftsvertrag der Klägerin. Zudem finden sich keine Verträge, aus denen sich ergibt, dass C auch ihren Gesellschaftsanteil an der Klägerin auf F übertragen hat. Ggf. sind die Beteiligten von einer konkludent gegründeten GbR ausgegangen (vgl. dazu grundlegend BFH-Urteile vom 29.08.2001 - VIII R 34/00, BFH/NV 2002, 185, unter I.2.; vom 18.08.2005 - IV R 59/04, BFHE 210, 415, BStBl II 2005, 830, unter 2.b aa). Sollte kein schriftlicher Vertrag über die Übertragung des Gesellschaftsanteils an der Klägerin existieren, ist insbesondere in Betracht zu ziehen, dass C ggf. (formlos bzw. konkludent) im Zusammenhang mit dem Vertrag 1 vom 17.12.2013 zeitgleich auch ihren Gesellschaftsanteil an der Klägerin auf F übertragen hat.

2. Sollte § 6 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 EStG anwendbar sein, wäre kein Veräußerungsgewinn --auch keiner in Höhe von ...,80 €-- festzustellen. In diesem Fall hätte C aus der Veräußerung der Teilgeschäftsanteile an der Betriebs-GmbH allein einen (laufenden) Sondergewinn in Höhe von ...,80 € erzielt, der in gleicher Höhe unter § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG fiele.

V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.