

Urteil vom 21. Mai 2026, IV R 21/23

Übertragung stiller Reserven aus Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG auf Wirtschaftsgüter einer KGaA

ECLI:DE:BFH:2026:U.210526.IVR21.23.0

BFH IV. Senat

EStG § 4 Abs 2 S 2, EStG § 6b, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 16 Abs 2, EStG § 34 Abs 1 S 4, KStG § 1, KStG § 9 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2011, KStG VZ 2011

vorgehend FG Köln, 13. Juli 2023, Az: 1 K 1783/18

Leitsätze

Stille Reserven aus einer bei einer Mitunternehmerschaft gebildeten Rücklage nach § 6b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes können auch auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA übertragen werden, an der die Mitunternehmer als persönlich haftende Gesellschafter beteiligt sind.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 13.07.2023 - 1 K 1783/18 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten um die Frage, ob stille Reserven aus einer bei einer Mitunternehmerschaft gebildeten Reinvestitionsrücklage auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA übertragen werden können, an der die Mitunternehmer als persönlich haftende Gesellschafter (phG) beteiligt sind.
- 2** Die drei Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) waren Kommanditisten der Z-GmbH & Co. KG (Z-KG). Die Anteile hielten der Kläger zu 1. zu 51 %, der Kläger zu 2. zu 26 % und der Kläger zu 3. zu 23 %. Komplementärin der Z-KG ohne Beteiligung am Vermögen und Gewinn war die Y GmbH (Komplementär-GmbH).
- 3** Mit Vertrag vom 11.03.2011 verkauften die Kläger ihre Mitunternehmeranteile an der Z-KG mit Wirkung zum 12.05.2011 an die Q GmbH. Aus diesen Veräußerungen ergaben sich Veräußerungsgewinne in Höhe von insgesamt 363.981 € für Grund und Boden sowie 2.047.557 € für Gebäude. Mit Vertrag vom 06.08.2012 wurde die Komplementär-GmbH mit Wirkung zum 31.12.2011 auf die Q GmbH verschmolzen; die liquidationslose Auflösung der Z-KG wurde am xx.08.2012 in das Handelsregister eingetragen.
- 4** In der bei dem Finanzamt M (FA M) für die Z-KG eingereichten Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2011 (Streitjahr) bildete die Q GmbH für in dem Kaufpreis der Anteile enthaltene stille Reserven aus Grundvermögen in Höhe von insgesamt 1.264.000 € (249.595 € Grund und Boden sowie 1.014.405 € Gebäude) für die Kläger entsprechend ihrer Beteiligung jeweils eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (nachfolgend: Rücklagen), das heißt für den Kläger zu 1. in Höhe von 644.640 € (51 %), für den Kläger zu 2. in Höhe von 328.640 € (26 %) und für den Kläger zu 3. in Höhe von 290.720 € (23 %). Die Rücklagen wurden auf den Zeitpunkt des Ausscheidens der Kläger am 12.05.2011 in Ergänzungsbilanzen ausgewiesen; aus den Ergänzungs-Gewinn- und Verlustrechnungen ergab sich jeweils ein entsprechender Aufwand.

- 5 Am 06.06.2011 gründeten die drei Kläger die X-KGaA. Sie übernahmen als Kommanditaktionäre das Grundkapital von 60.000 €. Daneben leisteten sie als phG eine Kapitaleinlage von insgesamt ... Mio. €. Diese entfiel auf den Kläger zu 1. mit 49,87 %, auf den Kläger zu 2. mit 27,25 % und auf den Kläger zu 3. mit 22,88 %. Die X-KGaA erwarb im Streitjahr zwei bebaute Grundstücke. Die Kläger übertrugen sodann von den stillen Reserven, für die eine Rücklage nach § 6b EStG gebildet worden war, insgesamt einen Betrag in Höhe von 1.145.380,69 € auf die Anschaffungskosten der von der X-KGaA erworbenen Grundstücke. Die X-KGaA machte dies mit einer Anlage zu ihrer Körperschaftsteuererklärung 2011 in einer Anpassungsrechnung nach § 60 Abs. 2 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung geltend.
- 6 Nachdem mit Bescheid vom 19.04.2013 für 2011 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) für die Z-KG antragsgemäß vorgenommen worden war, kam eine bei der Q GmbH als Rechtsnachfolgerin der Z-KG unter anderem für die Gewinnfeststellung des Streitjahres durchgeführte Prüfung zu dem Ergebnis, dass eine Übertragung stiller Reserven aus einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA als einer juristischen Person nicht vorgenommen werden könne. Die Rücklagen seien daher gewinnerhöhend aufzulösen.
- 7 Der zwischenzeitlich zuständig gewordene Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte der Ansicht der Prüfung und erhöhte in dem nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 2011 vom 12.10.2016 die auf die Kläger entfallenden Veräußerungsgewinne aus der Beteiligung an der Z-KG um 644.640 € für den Kläger zu 1., um 328.640 € für den Kläger zu 2. und um 290.720 € für den Kläger zu 3. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob das FA auf. Hiergegen richtete sich der Einspruch der Kläger. Am 13.03.2017 änderte das FA den angefochtenen Bescheid aus hier nicht verfahrensgegenständlichen Gründen.
- 8 Das FA wies den Einspruch der Kläger mit Einspruchsentscheidung vom 18.06.2018 als unbegründet zurück. Die Frage, ob eine Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG den phG der KGaA zuzurechnen sei, sei im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die KGaA zu klären. Das für die Besteuerung der X-KGaA zuständige FA M habe die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für 2011 mit Bescheid vom 16.03.2018 jedoch abgelehnt, da keine Feststellungsgemeinschaft vorgelegen habe. Etwaige weitere ertragsteuerliche Folgerungen seien gegebenenfalls auf der Ebene der Beteiligten zu ziehen. Eine Übertragung von stillen Reserven auf Wirtschaftsgüter der X-KGaA sei nicht möglich, da die Rücklage nach § 6b EStG personengebunden sei. Die X-KGaA sei eine andere juristische Person. Etwas anderes sei durch das FA M nicht festgestellt worden.
- 9 Während des anschließenden Klageverfahrens wurde der Gewinnfeststellungsbescheid unter dem 19.11.2018 aus hier nicht verfahrensgegenständlichen Gründen erneut geändert.
- 10 In der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht (FG) Köln am 13.07.2023 erklärten die Kläger ausweislich des Protokolls, dass sie "die gebildeten Rücklagen nachfolgend in 2011 i. H. v. insgesamt 1.145.380,97 € auf Grundstücke der [X-KGaA] übertragen und die verbliebenen Rückstellungen i. H. v. insgesamt 118.619,03 € über den 31.12.2011 hinaus fortgeführt haben. ... Eine hilfsweise Fortführung der § 6b-Rücklage auch i. H. v. 1.145.380,97 € nach § 6b Abs. 3 EStG über 2011 hinaus werde nicht beantragt."
- 11 Mit Urteil vom 13.07.2023 - 1 K 1783/18 gab das FG der Klage statt. Die festgestellten Veräußerungsgewinne seien in dem beantragten Umfang für die Kläger zu vermindern, da sowohl die Bildung der Rücklagen als auch die erfolgsneutrale Übertragung der darin enthaltenen stillen Reserven auf die Anschaffungskosten der von der X-KGaA erworbenen Wirtschaftsgüter zulässig gewesen sei.
- 12 Das FA rügt mit seiner Revision die Verletzung materiellen Bundesrechts in Form von § 6b EStG.
- 13 Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14 Die Kläger beantragen,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 15** Die zulässige Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Sache mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 16** Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung der Veräußerungsgewinne der Kläger aus der Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile an der (ehemaligen) Z-KG (dazu 1.). Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Bildung der Rücklagen nach § 6b EStG zulässig war (dazu 2.) und dass die streitigen Veräußerungsgewinne jedenfalls im Umfang von 73.476,69 € (Kläger zu 1.), von 16.523,69 € (Kläger zu 2.) und von 28.618,65 € (Kläger zu 3.) zu mindern sind, da die Rücklagen jedenfalls in diesem Umfang im Streitjahr nicht erfolgswirksam aufzulösen waren (dazu 3.). Mit dem FG geht der Senat auch davon aus, dass stille Reserven aus einer bei einer Mitunternehmerschaft gebildeten Rücklage nach § 6b EStG auf Anschaffungs-/Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA übertragen (das heißt von diesen abgezogen) werden können, an der die Mitunternehmer als pHG beteiligt sind, und dass einer solchen Übertragung im Streitfall der im Feststellungsverfahren der X-KGaA ergangene negative Feststellungsbescheid des FA M vom 16.03.2018 nicht entgegensteht (dazu 4.). Das FG hätte jedoch Feststellungen dazu treffen müssen, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang im reinvestierenden Betrieb tatsächlich stille Reserven von dort angeschafften Wirtschaftsgütern abgezogen wurden. Sein Urteil war daher aufzuheben (dazu 5.). Die Sache ist nicht spruchreif, da die bisherigen Feststellungen des FG danach nicht ausreichen, um zu entscheiden, ob die Rücklagen im Streitjahr im Umfang von 1.145.380,97 € erfolgswirksam aufzulösen und entsprechend höhere Veräußerungsgewinne der Kläger zu erfassen waren (dazu 6.).
- 17** 1. Gegenstand des Verfahrens ist die Feststellung der Veräußerungsgewinne der Kläger aus der Veräußerung ihrer Mitunternehmeranteile an der ehemaligen Z-KG. Bei der Feststellung des Gewinns aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Mitunternehmeranteils nach § 16 EStG handelt es sich um eine selbständig anfechtbare Feststellung (z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 34).
- 18** 2. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die Bildung der Rücklagen nach § 6b Abs. 3 EStG gegeben waren und die Rücklagen auch wirksam gebildet wurden.
- 19** a) Nach § 6b Abs. 1 EStG können Gewinne aus der Veräußerung unter anderem von Grund und Boden sowie Gebäuden auf Anschaffungskosten von --unter anderem-- Grund und Boden sowie Gebäuden, die im Wirtschaftsjahr der Veräußerung oder im vorangegangenen Wirtschaftsjahr angeschafft oder hergestellt worden sind, übertragen werden. Soweit eine Übertragung nicht vorgenommen wird, kann nach § 6b Abs. 3 EStG im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden. Bis zur Höhe der Rücklage können sodann die Anschaffungs- und Herstellungskosten nach § 6b EStG begünstigter Wirtschaftsgüter, die in den folgenden vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt werden, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung gekürzt werden. In Höhe des Kürzungsbetrags ist die Rücklage aufzulösen. Ist eine Rücklage noch am Schluss der grundsätzlich vierjährigen Investitionsfrist vorhanden, so ist sie in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 5 Halbsatz 1 EStG); ist keine Kürzung wegen vorgenommener Investitionen erfolgt, so ist der Gewinn in dem Jahr der Auflösung der Rücklage für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6 Prozent des aufgelösten Rücklagebetrags zu erhöhen (§ 6b Abs. 7 EStG).
- 20** b) Die Ausübung des Bilanzierungswahlrechts für die Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG erfolgt durch entsprechenden Bilanzansatz im veräußernden Betrieb, auch wenn die stillen Reserven aus der Rücklage auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden sollen (z.B. BFH-Urteile vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 34 ff.; vom 22.11.2018 - VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 27; vom 12.07.2023 - X R 14/21, BFHE 281, 18, BStBl II 2024, 48, Rz 31; vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BFHE 286, 551, BStBl II 2025, 188, Rz 33; R 6b.2 Abs. 3 Satz 1 des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs).
- 21** c) Aus § 34 Abs. 1 Satz 4 EStG folgt, dass eine Rücklage nach § 6b EStG --wie im Streitfall-- auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gebildet werden kann (z.B. BFH-Urteil vom 12.07.2023 - X R 14/21, BFHE 281, 18, BStBl II 2024, 48, Rz 22, m.w.N.). Ungeachtet dessen, dass die Entscheidung über die Bildung der Rücklage in einem solchen Fall nur für die Besteuerung des ausscheidenden Gesellschafters Bedeutung hat, ist sie gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO im Gewinnfeststellungsverfahren der Personengesellschaft zu treffen, aus der der Gesellschafter ausgeschieden ist (z.B. BFH-Urteile vom 12.07.2023 - X R 14/21, BFHE 281, 18, BStBl II 2024, 48, Rz 22; vom 24.11.1988 - IV R 252/84, BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312, unter 2.b). Da die Rücklage in einem solchen Fall nicht Bestandteil der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft ist, bleibt bilanztechnisch

nur die Möglichkeit, sie in eine Sonderbilanz des ausscheidenden Gesellschafters einzustellen (BFH-Urteil vom 12.07.2023 - X R 14/21, BFHE 281, 18, BStBl II 2024, 48, Rz 23; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 6. Aufl., Rz 21.138).

- 22** Grundsätzlich ist zu vermuten, dass die von der Mitunternehmerschaft aufzustellende Sonderbilanz mit dem betreffenden Mitunternehmer abgestimmt ist. Diese --vom Mitunternehmer widerlegbare-- Vermutung erstreckt sich auch auf die Ausübung von allein dem Mitunternehmer zustehenden Bilanzierungswahlrechten wie zum Beispiel dem Wahlrecht zur Bildung einer Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG; sie gilt allerdings nicht, wenn der betreffende Mitunternehmer bei Aufstellung der Bilanz bereits aus der Gesellschaft ausgeschieden ist (vgl. dazu im Einzelnen BFH-Beschluss vom 25.01.2006 - IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418, unter II. [Rz 22 ff.]).
- 23** d) Die Voraussetzungen für die Bildung der Rücklagen im Streitjahr lagen in dem erklärten Umfang von 1.264.000 € vor. Da dies zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von einer weiteren Begründung ab. Dass die Rücklagen im Streitfall nicht in die Sonderbilanzen der Kläger, sondern in für sie gebildete "Ergänzungsbilanzen" eingestellt wurden, steht ihrer wirksamen Bildung unter den im Streitfall gegebenen Umständen nicht entgegen, zumal es sich auch bei diesen Bilanzen jedenfalls um mitunternehmerbezogene Bilanzen handelt und der Wille zur Bildung der Rücklagen und ihre Nachvollziehbarkeit in der Buchführung der Z-KG als dem veräußernden Betrieb daraus ausreichend erkennbar ist. Anhaltspunkte dafür, dass die in den Bilanzen enthaltene Bildung der Rücklagen nicht dem Willen der Kläger entspricht, bestehen nicht.
- 24** 3. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass die streitigen Veräußerungsgewinne jedenfalls im Umfang von 73.476,69 € (Kläger zu 1.), von 16.523,69 € (Kläger zu 2.) und von 28.618,65 € (Kläger zu 3.) zu mindern sind. Denn in diesem Umfang wurden die Rücklagen im Streitjahr weder freiwillig von den Klägern aufgelöst noch waren sie zwangsweise aufzulösen, sondern sie wurden über den 31.12.2011 hinaus fortgeführt. Entgegen der Auffassung des FA waren sie im Streitjahr insbesondere nicht mit der Begründung gewinnwirksam aufzulösen, dass sie nach dem Ausscheiden der Kläger aus der Z-KG im Rahmen von deren Einkommensteuerveranlagungen hätten fortgeführt werden müssen. Dies ergibt sich schon daraus, dass eine entsprechende Verlagerung in die Einkommensteuerveranlagungen der Kläger gewinnneutral hätte erfolgen müssen und nicht zu einer gewinnwirksamen Auflösung der Rücklagen bei der Z-KG geführt hätte. Unabhängig davon werden den ausgeschiedenen Mitunternehmer betreffende Umstände im Jahr seines Ausscheidens noch im Rahmen der Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft und nicht im Rahmen seiner Einkommen- oder Körperschaftsteuerveranlagung erfasst. Denn in die Gewinnfeststellung einer Mitunternehmerschaft sind auch solche Personen einzubeziehen, die --wie hier die Kläger-- nicht während des ganzen Wirtschaftsjahres Gesellschafter sind (z.B. BFH-Urteile vom 28.02.2013 - IV R 50/09, BFHE 240, 270, BStBl II 2013, 494, Rz 14; vom 19.04.1994 - VIII R 48/93, BFH/NV 1995, 84, unter II.2.b [Rz 31]; vom 24.11.1988 - IV R 252/84, BFHE 155, 255, BStBl II 1989, 312, unter 2.b [Rz 23]). Abweichendes lässt sich auch dem BFH-Urteil vom 12.07.2023 - X R 14/21 (BFHE 281, 18, BStBl II 2024, 48) nicht entnehmen. Dieses Verfahren betraf nicht das Jahr des Ausscheidens des Mitunternehmers, sondern ein späteres Jahr, in dem eine Rücklage nach § 6b EStG wegen des (fruchtlosen) Ablaufs der Reinvestitionsfrist aufzulösen war.
- 25** 4. Zu Recht ist das FG ferner (zum Teil stillschweigend) davon ausgegangen, dass die Entscheidung des Streitfalls, soweit es um die Rechtmäßigkeit der Feststellung der Veräußerungsgewinne im Umfang von insgesamt 1.145.380,97 € geht, davon abhängt, ob eine gewinnneutrale Übertragung von stillen Reserven aus einer bei einer Mitunternehmerschaft gebildeten Rücklage nach § 6b EStG auch auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA, an der die Mitunternehmer als pHG beteiligt sind, möglich ist (dazu a), dass der begehrten steuerneutralen Übertragbarkeit der im Feststellungsverfahren der X-KGaA ergangene negative Feststellungsbescheid des FA M vom 16.03.2018 nicht entgegensteht (dazu b) und dass dem Grunde nach eine Übertragung von stillen Reserven aus einer bei einer Mitunternehmerschaft gebildeten Rücklage nach § 6b EStG auch auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA möglich ist, an der die Mitunternehmer als pHG beteiligt sind (dazu c).
- 26** a) Die Frage, ob die Kläger die in den Rücklagen bei der Z-KG enthaltenen stillen Reserven im Umfang von insgesamt 1.145.380,97 € gewinnneutral auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern der X-KGaA übertragen können, ist im Streitfall entscheidungserheblich.
- 27** Die Kläger haben vor dem FG zu Protokoll erklärt, dass sie die gebildeten Rücklagen in diesem Umfang "auf Grundstücke der [X-KGaA] übertragen ... haben" und "eine hilfsweise Fortführung der § 6b-Rücklage ... i. H. v. 1.145.380,97 € nach § 6b Abs. 3 EStG über 2011 hinaus ... nicht beantragt [werde]". Damit haben sie, wie sie in der

mündlichen Verhandlung vor dem Senat bestätigt haben, erklärt, dass sie die gebildeten Rücklagen für den Fall, dass die begehrte gewinnneutrale Übertragung auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern der X-KGaA nicht möglich sein sollte, im entsprechenden Umfang im Streitjahr gewinnwirksam auflösen. Die freiwillige Auflösung einer gebildeten Rücklage ist grundsätzlich zulässig (BFH-Urteil vom 29.04.2020 - XI R 39/18, BFHE 269, 34, BStBl II 2021, 517, Rz 18) und gewinnwirksam. Nicht zu beanstanden ist es grundsätzlich auch, dass eine solche Erklärung durch innerprozessuale Verknüpfung im Wege eines Hilfsantrags geltend gemacht wird (z.B. BFH-Beschluss vom 11.02.2005 - VIII B 32/03, BFH/NV 2005, 1261, unter 2.a; BFH-Urteil vom 12.04.2022 - VI R 22/20, BFHE 277, 126, BStBl II 2023, 384, Rz 55).

- 28** b) Der negative Feststellungsbescheid des FA M vom 16.03.2018 gegenüber der X-KGaA steht einer Übertragung stiller Reserven aus der bei der Z-KG für die Kläger gebildeten Rücklage auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern der X-KGaA, an der die Kläger als pHG beteiligt sind, nicht entgegen.
- 29** aa) Nach inzwischen gefestigter Rechtsprechung sind die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einer KGaA sowie deren Verteilung auf das von den Kommanditaktionären gehaltene Grundkapital der KGaA (Anwendung des § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes) und auf die pHG (Anwendung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) sowie damit im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen entsprechend den für Mitunternehmerschaften geltenden Grundsätzen Gegenstand eines eigenständigen Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO (zuletzt BFH-Urteil vom 15.10.2025 - I R 27/22, Rz 13, m.w.N.). Dem in diesem Verfahren ergehenden Feststellungsbescheid kommt als Grundlagenbescheid Bindungswirkung für die Besteuerungsverfahren der KGaA und ihrer pHG zu.
- 30** bb) Lehnt die Finanzbehörde --wie hier das für die Besteuerung der X-KGaA zuständige FA M-- durch Erlass eines negativen Feststellungsbescheids die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung (bestandskräftig) ab, steht damit bindend (und endgültig) fest, dass die Voraussetzungen für eine Feststellung im Sinne des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO nicht vorliegen (vgl. BFH-Urteile vom 11.05.1993 - IX R 27/90, BFHE 171, 486, BStBl II 1993, 820, unter 1.a [Rz 18]; vom 24.03.1998 - I R 83/97, BFHE 186, 67, BStBl II 1998, 601, unter II.1.c [Rz 12]), auch wenn diese Beurteilung unzutreffend sein sollte. Hierauf beschränkt sich aber die Bindungswirkung nicht. Für die konkrete Bestimmung der Reichweite der Bindungswirkung eines negativen Feststellungsbescheids ist vielmehr neben seinem Entscheidungstenor auch auf seine Begründung abzustellen (z.B. BFH-Urteil vom 24.03.1998 - I R 83/97, BFHE 186, 67, BStBl II 1998, 601, unter II.1.c [Rz 12]; vgl. auch BFH-Urteil vom 18.11.1997 - VIII R 65/95, BFH/NV 1998, 573, unter 2.a [Rz 23]). Danach ist zu beurteilen, inwieweit die getroffene negative Entscheidung auch für andere Bescheide von Bedeutung sein kann (BFH-Urteil vom 24.05.1977 - IV R 47/76, BFHE 122, 400, BStBl II 1977, 737).
- 31** cc) Im Streitfall hat das für die Besteuerung der X-KGaA zuständige FA M die Durchführung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung für 2011 mit Bescheid vom 16.03.2018 abgelehnt, weil keine Feststellungsgemeinschaft vorgelegen habe. Etwaige weitere ertragsteuerliche Folgerungen seien gegebenenfalls auf der Ebene der Beteiligten zu ziehen. Der Bescheid ist deshalb mit dem FG dahingehend zu verstehen, dass er zwar der Vornahme einer gesonderten und einheitlichen Feststellung bei der X-KGaA für das Streitjahr entgegensteht, nicht jedoch der Berücksichtigung der begehrten Übertragung stiller Reserven in den Veranlagungsverfahren ihrer pHG (vgl. auch BFH-Urteil vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 12). Dabei ist auch zu berücksichtigen, dass bei Erlass des Bescheids die Streitfrage, ob Einkünfte einer KGaA und deren pHG gesondert und einheitlich festzustellen sind, noch nicht entschieden war; eine solche Entscheidung hat der BFH erst mit Urteil vom 16.10.2024 - I R 24/22 (BFHE 287, 301) getroffen. Der negative Feststellungsbescheid des FA M steht daher einer Übertragung stiller Reserven aus den bei der Z-KG für die Kläger gebildeten Rücklagen auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern der X-KGaA nicht entgegen.
- 32** c) Stille Reserven einer bei einer Mitunternehmerschaft nach § 6b Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage können auf Anschaffungs-/Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA übertragen werden, an der die Mitunternehmer als pHG beteiligt sind (ebenso z.B. Kleinmanns, Betriebs-Berater 2024, 114; Hageböke in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 9 Rz 92a; Schmidt/Loschelder, EStG, 45. Aufl., § 6b Rz 44; BeckOK EStG/Paetsch, 25. Ed. 01.07.2026, EStG § 6b Rz 165; Wiesch in Kirchhof/Kube/Mellinghoff, EStG, § 6b Rz A 18).
- 33** aa) § 6b EStG erlaubt wegen der (bis zum 31.12.1998 und ab dem 01.01.2002 wieder geltenden) gesellschaftsbezogenen Betrachtungsweise dieser Steuervergünstigung die Übertragung stiller Reserven aus einer nach § 6b Abs. 3 EStG gebildeten Rücklage nicht nur betriebsbezogen, sondern auch auf Anschaffungs-/Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern eines Einzel- oder Sonderbetriebsvermögens des Gesellschafters sowie

in Höhe des auf den Gesellschafter entfallenden ideellen Anteils von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft, an der der Gesellschafter als Mitunternehmer beteiligt ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 10.07.1980 - IV R 136/77, BFHE 131, 313, BStBl II 1981, 84, unter 2.2.b [Rz 47]; vom 19.12.2012 - IV R 41/09, BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 31; vom 09.11.2017 - IV R 19/14, BFHE 260, 121, BStBl II 2018, 575, Rz 27; vom 22.11.2018 - VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 22; vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 40; vom 12.07.2023 - X R 14/21, BFHE 281, 18, BStBl II 2024, 48, Rz 25; vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BFHE 286, 551, BStBl II 2025, 188, Rz 33).

- 34** bb) Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass diese Grundsätze auch für die Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA gelten, an der die Mitunternehmer als pHG beteiligt sind. Abweichendes ergibt sich weder aus der Rechtsnatur der KGaA als Kapitalgesellschaft, die über kein Gesamthandsvermögen verfügt (dazu (1)), noch aus § 6b EStG (dazu (2)).
- 35** (1) Dass es sich bei einer KGaA um eine Kapitalgesellschaft handelt, die nicht über Gesamthandsvermögen verfügt, steht der Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern der KGaA nicht entgegen.
- 36** (1.1) Die hybride gesellschaftsrechtliche Struktur der KGaA wird steuerlich dadurch nachvollzogen, dass direkt nach Übernahme der handelsbilanziellen Gewinnanteile der pHG als Grundlage ihrer steuerlichen Einkommensermittlung zwischen der kapitalistischen Sphäre der Kommanditaktionäre/KGaA und der transparenten Sphäre der pHG unterschieden wird. Während die Besteuerung der KGaA als juristische Person durch das für Kapitalgesellschaften geltende Trennungsprinzip gekennzeichnet ist, gilt für die Besteuerung der pHG das für die Besteuerung von Mitunternehmerschaften maßgebliche Transparenzprinzip. Unmittelbar nach Abspaltung des handelsrechtlichen Gewinnanteils werden danach jeweils getrennte steuerliche Einkommensermittlungen für den transparenten Bereich der pHG und den körperschaftsteuerlichen Bereich der KGaA vorgenommen. Die Gewinnanteile der pHG, soweit sie nicht auf Anteile am Grundkapital entfallen, werden also "an der Wurzel" von der Körperschaftbesteuerung der KGaA abgespalten und den pHG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG unmittelbar zugerechnet (vgl. BFH-Urteil vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 19, 21, 24, m.w.N.; anders jedoch für die abkommensrechtliche Zurechnung, vgl. hierzu z.B. BFH-Urteile vom 19.05.2010 - I R 62/09, BFHE 230, 18, Rz 25 f.; vom 15.03.2021 - I R 1/18, Rz 57; vom 18.12.2024 - I R 12-13/21, BFHE 288, 152, Rz 37 ff.). Der pHG einer KGaA ist danach wie ein Mitunternehmer zu behandeln, auch wenn er im Gesetz nicht als Mitunternehmer bezeichnet wird. So stellen nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG die Gewinnanteile der pHG einer KGaA --ebenso wie die Gewinnanteile eines Mitunternehmers-- Einkünfte aus Gewerbebetrieb dar. Gleiches gilt --insoweit nahezu wortgleich zu § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG-- für Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezogen hat (z.B. BFH-Urteile vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 26; vom 01.06.2022 - I R 44/18, BFHE 277, 263, Rz 15; vgl. auch BFH-Urteil vom 24.01.2024 - I R 54/20, BFHE 284, 27, Rz 15, zur Verteilung des Gewerbesteuer-Ermäßigungsbetrags nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel gemäß § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG), und ebenso für die Gewinne aus der Veräußerung des Anteils eines Mitunternehmers (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 EStG) beziehungsweise des Anteils eines pHG einer KGaA (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 2 EStG). Nicht zuletzt spricht auch die einem Mitunternehmer entsprechende gesellschaftsrechtliche Stellung des pHG in einer KGaA (s. dazu BFH-Urteil vom 21.06.1989 - X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881, unter 2.c [Rz 25]) für eine ertragsteuerrechtliche Gleichstellung des pHG einer KGaA mit einem Mitunternehmer, soweit dem nicht besondere gesetzgeberische Grundentscheidungen entgegenstehen.
- 37** (1.2) Die Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA, an der der Mitunternehmer als pHG beteiligt ist, erfolgt durch entsprechende Minderung der anteiligen Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz des pHG bei der KGaA.
- 38** (a) In der Gewinnermittlung einer Mitunternehmerschaft sind Ergänzungsbilanzen zu bilden, um Wertansätze in der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft für den einzelnen Mitunternehmer zu korrigieren. Bezugsgrößen sind einerseits das anteilige Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft und andererseits die Anschaffungskosten beziehungsweise die Tauschwerte der in die Mitunternehmerschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter (z.B. BFH-Urteile vom 22.10.2015 - IV R 37/13, BFHE 252, 68, BStBl II 2016, 919, Rz 32; vom 02.07.2025 - IV R 36/22, Rz 63). In der Ergänzungsbilanz wird damit regelmäßig der Mehr- oder Minderaufwand eines Gesellschafters gegenüber dem in der Gesamthandsbilanz ausgewiesenen Aufwand abgebildet (z.B. BFH-Urteil vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BFHE 286, 551, BStBl II 2025, 188, Rz 26). Zu diesem Zweck werden die auf den einzelnen Mitunternehmer ideell entfallenden Buchwerte der Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens in einer Ergänzungsbilanz durch

Korrekturen herauf- oder herabgesetzt, die in der Folge entsprechend dem Verbrauch der Wirtschaftsgüter gewinnmindernd oder gewinnerhöhend aufgelöst werden (so zum Beispiel Minderanschaffungskosten eines Mitunternehmers, der stille Reserven aus einer bei einer Mitunternehmerschaft gebildeten Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer anderen Mitunternehmerschaft überträgt, an der er ebenfalls beteiligt ist, vgl. BFH-Urteile vom 12.12.2024 - IV R 24/22, BFHE 286, 551, BStBl II 2025, 188, Rz 35 ff.; vom 18.05.2017 - IV R 36/14, BFHE 258, 135, BStBl II 2017, 905, Rz 20).

- 39** (b) Diese Grundsätze sind wegen der bereits dargelegten weitgehenden Gleichstellung des pHG mit einem Mitunternehmer nach der Rechtsprechung des BFH auf den pHG einer KGaA übertragbar. Demnach sind --auch um eine Besteuerung nach Maßgabe des individuellen durch die Erzielung gewerblicher Einkünfte veranlassten Aufwands sicherzustellen-- dem Gewinnanteil des pHG dessen Vermögensaufwendungen zeitgerecht und nicht erst im Zeitpunkt der Veräußerung zuzuordnen. Dies bedingt nicht nur, im Falle eines in eine KGaA eintretenden pHG die dessen Einlage übersteigenden Anschaffungskosten in einer Ergänzungsbilanz zu erfassen und erfolgswirksam fortzuentwickeln (dazu BFH-Urteil vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 27). Entgegen der Auffassung des FA kommen diese Grundsätze vielmehr auch bei der rechtsträgerübergreifenden Übertragung von stillen Reserven auf die Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA zur Anwendung. Auch insoweit steht der Einbeziehung von Ergänzungsbilanzen in die Gewinnermittlung des pHG insbesondere nicht entgegen, dass dieser --im Gegensatz zu einem Mitunternehmer einer Personengesellschaft-- nicht dinglich an den Wirtschaftsgütern der KGaA beteiligt ist. Zwar hat die KGaA eigenes Vermögen, das bürgerlich-rechtlich ihr allein --und im Verhältnis zu ihren Gesellschaftern uneingeschränkt-- gehört. Jedoch bestimmt sich nach § 278 Abs. 2 des Aktiengesetzes (AktG) das Rechtsverhältnis der gemäß § 278 Abs. 1 AktG den Gesellschaftsgläubigern unbeschränkt persönlich haftenden Gesellschafter untereinander und gegenüber der Gesamtheit der Kommanditaktionäre sowie gegenüber Dritten, namentlich die Befugnis der pHG zur Geschäftsführung und zur Vertretung der Gesellschaft, nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuchs über die KG. Die daraus folgende Organstellung und die Außenhaftung des pHG rechtfertigen es, ihn dem atypisch stillen Gesellschafter gleichzustellen, der wegen seiner schuldrechtlichen Beteiligung auch an den stillen Reserven und an einem Geschäftswert als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG behandelt wird. Sind für diesen aber --trotz fehlender dinglicher Berechtigung an den Vermögensgegenständen der Gesellschaft-- Ergänzungsbilanzen zu bilden (s. BFH-Urteile vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 28; vom 21.12.2017 - IV R 44/14, Rz 26; vom 16.07.2020 - IV R 30/18, BFHE 270, 516, BStBl II 2021, 939, Rz 55), muss Gleiches erst recht für den pHG einer KGaA gelten, der für Zwecke des Ertragsteuerrechts einem dinglich berechtigten Gesellschafter weitgehend gleichsteht. Entgegen der Ansicht des FA ist insoweit nicht entscheidend, dass die atypisch stille Gesellschaft als solche als Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG anzusehen ist, während es sich bei der KGaA um eine Kapitalgesellschaft handelt. Denn es geht nicht um die Gleichstellung der KGaA mit einer Mitunternehmerschaft, sondern um die Gleichstellung ihres pHG mit einem atypisch still beteiligten Gesellschafter, der trotz fehlender dinglicher Berechtigung als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG angesehen wird.
- 40** Bestätigung findet diese Beurteilung in § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG, nach dem für die Berechnung des Gewinns sowohl bei der Veräußerung eines gesamten Mitunternehmeranteils (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) als auch bei der des gesamten Anteils eines pHG einer KGaA (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG) der Wert des Anteils am Betriebsvermögen maßgeblich ist. Ist demnach für Zwecke der Besteuerung des Veräußerungsgewinns von einem Anteil des pHG am Betriebsvermögen der KGaA auszugehen, so wäre es nicht einsichtig, hiervon im Rahmen der laufenden Besteuerung des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG abzurücken (BFH-Urteil vom 15.03.2017 - I R 41/16, BFHE 258, 246, Rz 25 ff.). Dass insoweit ein entscheidungserheblicher Unterschied besteht zwischen den Anschaffungskosten eines in eine KGaA eintretenden pHG, die seine Einlage übersteigen, und den Minderanschaffungskosten eines stillen Reserven aus einer Rücklage nach § 6b EStG übertragenden pHG, ist nicht ersichtlich.
- 41** (2) Entgegen der Auffassung des FA lässt sich auch § 6b EStG nicht entnehmen, dass eine Übertragung stiller Reserven auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA, an der die Mitunternehmer als pHG beteiligt sind, ausscheidet.
- 42** (2.1) Der Wortlaut des § 6b EStG steht einer entsprechenden rechtsträgerübergreifenden Übertragung nicht entgegen. Abweichendes ergibt sich entgegen der Auffassung des FA auch nicht aus § 6b Abs. 10 Satz 10 EStG. Auch wenn der Gesetzgeber dort nur Personengesellschaften und Gemeinschaften in den Blick nimmt, bedeutet dies nicht, dass er die KGaA, die aufgrund ihrer hybriden Gesellschaftsform --anders als andere Kapitalgesellschaften-- teiltransparent besteuert wird, nicht erfassen wollte, obwohl die an ihr beteiligten pHG wie Mitunternehmer einer Personengesellschaft oder Gemeinschaft behandelt werden.

- 43 (2.2) Der Zweck, der mit der gesellschaftsbezogener Betrachtungsweise des § 6b EStG verfolgt wird, spricht für eine entsprechende rechtsträgerübergreifende Übertragung. Durch den Verzicht auf die sofortige Besteuerung realisierter stiller Reserven soll der Wirtschaft die ökonomisch sinnvolle Anpassung an strukturelle Veränderungen erleichtert werden. Ziel ist es, die durch den Veräußerungsgewinn erzielte Liquidität zunächst vollständig im Unternehmen zu belassen, damit diese für den Erwerb von Reinvestitionsgütern zur Verfügung steht (BFH-Urteil vom 23.04.2009 - IV R 9/06, BFHE 225, 15, BStBl II 2010, 664, unter II.1.b cc [Rz 45]). Ökonomisch erwünschte Anpassungsprozesse sollen nicht durch eine Besteuerung von Veräußerungsgewinnen behindert werden, wenn neue Anlagegüter angeschafft oder hergestellt werden. Für die erzielten Gewinne soll es zu einer Stundungswirkung kommen (BTDrucks IV/2400, S. 46, 63).
- 44 Dieser Zweck wird auch erreicht, wenn stille Reserven aus einer für einen Mitunternehmer gebildeten Rücklage nach § 6b EStG auf Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern einer KGaA übertragen werden, an der der Mitunternehmer als pHG beteiligt ist und die ihm aufgrund der (teil-)transparenten Besteuerung der KGaA wie einem Mitunternehmer anteilig zugerechnet werden, wenn mithin keine personelle Verschiebung dieser stillen Reserven erfolgt.
- 45 (2.3) Der Senat kann offenlassen, ob --wie die Kläger meinen-- auch gleichheitsrechtliche Anforderungen zu der dargestellten Auslegung des § 6b EStG zwingen, da sich dieses Ergebnis bereits aus den Grundsätzen der gesellschaftsbezogenen Betrachtung des § 6b EStG und dessen Regelungszweck ergibt und auch Strukturprinzipien der KGaA dem nicht entgegenstehen.
- 46 5. Das angefochtene Urteil ist jedoch aufzuheben, weil die bisherigen Feststellungen des FG nicht ausreichen, um seine Entscheidung zu rechtfertigen. Es fehlen Feststellungen dazu, ob und gegebenenfalls in welchem Umfang im reinvestierenden Betrieb tatsächlich stille Reserven von dort angeschafften Wirtschaftsgütern abgezogen wurden.
- 47 a) In der Rechtsprechung des BFH ist geklärt, dass das Bilanzierungswahlrecht für die Bildung und Auflösung einer Rücklage nach § 6b EStG immer durch einen entsprechenden Bilanzansatz im veräußernden Betrieb auszuüben ist, auch wenn die stillen Reserven aus der Rücklage auf Wirtschaftsgüter eines anderen Betriebs des Steuerpflichtigen übertragen werden sollen. Ebenso kann § 6b EStG entnommen werden, dass der reinvestierende Betrieb darüber entscheidet, ob und in welchem Umfang er beim Ansatz seiner Wirtschaftsgüter stille Reserven aus einer im veräußernden Betrieb gebildeten Reinvestitionsrücklage zum Abzug bringt (z.B. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 54, m.w.N.). Aus diesem notwendigen Zusammenspiel bilanzsteuerrechtlicher Entscheidungen verschiedener Betriebsinhaber ergibt sich zwar noch keine Grundlage dafür, dass das für den jeweiligen Betrieb zuständige Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für diese Fragen allein und mit Bindungswirkung für das jeweils andere Finanzamt im Sinne eines Grundlagen-/Folgebescheidverhältnisses prüft (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2021 - IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 55).
- 48 b) Andererseits kann es nicht dem Interesse der Beteiligten entsprechen, dass jedes der zuständigen Finanzämter alle sich im Zusammenhang mit § 6b EStG stellenden Fragen in eigener Zuständigkeit prüfen und entscheiden kann. Sachgerecht erscheint aus Sicht des erkennenden Senats, dass das für den veräußernden Betrieb zuständige Finanzamt in dem diesen betreffenden Veranlagungsverfahren prüft, ob eine Rücklage wirksam gebildet und aufgelöst wurde, und das für den reinvestierenden Betrieb zuständige Finanzamt in dem diesen betreffenden Veranlagungsverfahren, ob und in welchem Umfang der begehrte Abzug stiller Reserven von Anschaffungs-/Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts in diesem Betrieb möglich ist. Das für den veräußernden Betrieb zuständige Finanzamt übernimmt danach bei seiner Entscheidung das Ergebnis der Prüfung durch das für den reinvestierenden Betrieb zuständige Finanzamt.
- 49 Entsprechend trifft auch das FG in einem den veräußernden Betrieb betreffenden Verfahren lediglich Feststellungen dazu, ob, und falls ja, mit welchem Inhalt das für den reinvestierenden Betrieb zuständige Finanzamt über diese Frage schon entschieden hat. Das FG prüft danach nicht, ob eine Übertragung zu erfolgen hat, sondern nur, ob das für den reinvestierenden Betrieb zuständige Finanzamt dessen Besteuerung eine entsprechende Übertragung zugrunde gelegt hat.
- 50 c) Da das FG im Streitfall bislang entsprechende Feststellungen nicht getroffen hat, war sein Urteil aufzuheben.
- 51 6. Die Sache ist nicht spruchreif. Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG ist dem Senat eine Entscheidung der Frage, ob das FA jedenfalls im Umfang von insgesamt 1.145.380,69 € die für die Kläger bei der Z-KG gebildeten Rücklagen zu Recht aufgelöst und entsprechend erhöhte Veräußerungsgewinne der Kläger

festgestellt hat, nicht möglich. Die Sache ist daher insgesamt zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

52 Das FG ist von einem wirksamen Abzug stiller Reserven aus den bei der Z-KG gebildeten Rücklagen von Anschaffungskosten von Wirtschaftsgütern der X-KGaA ausgegangen. Nicht festgestellt hat es indes, ob und gegebenenfalls welche Entscheidung hierzu tatsächlich getroffen wurde, das heißt, ob bei der Besteuerung der Kläger als pHG der X-KGaA tatsächlich infolge des Abzugs stiller Reserven entsprechend verminderte Anschaffungskosten der von der X-KGaA erworbenen Wirtschaftsgüter berücksichtigt wurden. Durch die Zurückverweisung erhält das FG die Möglichkeit, die noch fehlenden Feststellungen zur Besteuerung der Kläger als pHG der X-KGaA nachzuholen. Dabei muss das FG berücksichtigen, dass diese Entscheidung infolge des negativen Feststellungsbescheids des für die Besteuerung der X-KGaA zuständigen FA M und der sich daraus ergebenden Bindungswirkung (s. dazu oben II.4.b) im Rahmen der Einkommensteuerveranlagungen der Kläger bei der Ermittlung ihrer Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG getroffen worden sein müsste.

53 7. Die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de