FG Nürnberg, Urteil v. 10.04.2025 – 4 K 1176/23

Titel:

Fortbestand eines ruhenden Gewerbebetriebs bei Betriebsverpachtung und Zurechnung eines Veräußerungsgewinns nach Grundstücksverkauf an die Personengesellschaft

Normenketten:

AO § 179
AO § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a
EStG § 16 Abs. 3 Satz 1
BGB § 185
BGB § 2113 Abs. 1

Leitsatz:

Wird ein originär gewerblicher Betrieb nicht aufgegeben, sondern lediglich im Wege der Betriebsverpachtung fortgeführt, bleiben die daraus erzielten Einkünfte auch bei langfristigem Ruhen gewerbliche Einkünfte; dies gilt fort, solange keine eindeutige Aufgabeerklärung abgegeben oder eine eindeutig nach außen erkennbare Aufgabehandlung vorgenommen wird. Werden wesentliche Betriebsgrundlagen – insbesondere zum Betriebsvermögen gehörende Grundstücke – durch eine wirksam genehmigte Einbringung in eine Personengesellschaft überführt und verbleiben sie dort, ist diese Gesellschaft das maßgebliche Feststellungssubjekt; die Betriebsaufgabe tritt erst mit der Veräußerung der wesentlichen Betriebsgrundlagen ein, sodass der dabei realisierte Gewinn der Personengesellschaft als gewerblicher Veräußerungsgewinn zuzurechnen ist. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Mitunternehmerschaft, Betriebsvermögen, Sondererbfolge, Betriebsaufgabe, Veräußerungsgewinn, Erbengemeinschaft, Feststellungssubjek, Entnahmehandlung, Geschäftsbetrieb, Besteuerung der Erbengemeinschaft, Betriebsverpachtung, Gewerbebetrieb, Gesellschaftsvertrag, Genehmigung der Verfügung, Feststellungsbescheid

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – IV R 7/26

Fundstellen:

EFG 2026, 1505
LSK 2025, 46231

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.

2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

3. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

1
Streitig ist, ob das Finanzamt der beigeladenen „C & Co. KG i.L." zutreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Feststellungssubjekt zugerechnet hat.

2
Klägerin ist eine von drei Kommanditisten der C & Co. KG i.L., die als Nacherben ihren Vater, F, beerbt haben. Weitere Kommanditisten im Streitjahr 2017 waren die beigeladene Frau E und Herr G.

3

Der am xx.xx.1981 verstorbene Vater der Klägerin war zu Lebzeiten Inhaber eines Einzelunternehmens, dessen Gegenstand die Produktion von Waren sowie der Handel damit war. Zum Betriebsvermögen gehörten insbesondere die zwei folgenden Immobilien, die im Alleineigentum des Vaters standen:

- Immobilie X, sowie

- Immobilie Y.

4
Der aktive Geschäftsbetrieb ruhte schon zu Lebzeiten des Vaters, die Geschäftsräume waren seitdem vermietet.

5
F setzte mit letztwilliger Verfügung vom 24.11.1971 seine Frau H als nichtbefreite Vorerbin, die drei gemeinsamen Kinder Frau A, Frau E und Herrn G als Nacherben zu je gleichen Teilen ein. Bereits im Testament war auf die betriebliche Verstrickung der Grundstücke und die möglichen Steuerfolgen hingewiesen worden. Seine Frau H führte das Einzelunternehmen nach dem Vorerbfall als Einzelunternehmen fort. Der Eigentumsübergang an den beiden Immobilien war im Grundbuch eingetragen, unter „Lasten und Beschränkungen“ waren dort der Nacherbfall und die Nacherben namentlich vermerkt.

6
Mit Vertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft vom 02.12.1988 gründete Frau H die C GmbH & Co. KG, an der sie als alleinige Kommanditistin mit einer Einlage von 60.000 DM und die in Gründung befindliche J Verwaltungs GmbH, deren einzige Gesellschafterin ebenfalls Frau H war und die sie aus eigenen finanziellen Mitteln gegründet hatte, als Komplementärin beteiligt waren. Unter § 3 Abs. 4 (Gesellschafter, Einlagen) des notariellen Vertrages verpflichtete sich Frau H, ihre Kommanditeinlage teilweise durch Einbringung ihres Einzelunternehmens einschließlich des ihr gehörenden Grundbesitzes, wie er bisher im Betriebsvermögen der Einzelfirma war, zu leisten. Die Einbringung erfolgte zum Buchwert im Sinne von § 24 Umwandlungssteuergesetz. Unter Teil B des notariellen Vertrages wurde die Übertragung der Immobilie X und der Immobilie Y auf die C GmbH & Co. KG mit Übergang von Besitz, Nutzung und Lasten zum 01.01.1989 vereinbart. Die GmbH brachte ausschließlich ihre Dienstleistungen in die Gesellschaft ein. Für ihre Geschäftsführungstätigkeit erhielt die GmbH von der KG eine Vergütung in Höhe eines zu bestimmenden Anteils an den Bruttoeinnahmen; für die Übernahme der Haftung erhielt sie 5 % des Stammkapitals. Der persönlich haftenden Gesellschafterin standen drei Stimmen zu, den Kommanditisten je 20.000 DM Hafteinlage (bei einer Gesamteinlage von 60.000 DM) jeweils eine Stimme. Gegenstand der KG war nach § 2 der Handel mit Waren. Nach § 8 des Gesellschaftsvertrags wurde beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft mit dessen Erben fortgesetzt, wenn sie mit der Vorerbin in gerader Linie verwandt waren.

7
Durch einen Vertragsnachtrag am 08.11.1989 wurde der Vertragsgegenstand um die Vermietung von Läden, sonstigen gewerblichen Räumen und Wohnungen erweitert. Die GmbH & Co. KG wurde am 29.11.1989 ins Handelsregister und am 04.12.1989 als Eigentümerin der zwei Grundstücke ins Grundbuch eingetragen. Der Nacherbenvermerk wurde übertragen.

8
Geschäftsführend waren sowohl Frau H als auch – eingeschränkt – Herr G tätig. Die Tätigkeit der C GmbH & Co. KG erschöpfte sich in den folgenden Jahren im Wesentlichen in der Verwaltung eigenen Grundvermögens der zwei o.g. Grundstücke.

9
Die Vorerbin verstarb am xx.xx.2003. Damit trat der Nacherbfall ein.

10
Die Vorerbin hatte in ihren letztwilligen Verfügungen zuletzt bestimmt, dass ihr Sohn als Vorausvermächtnis sämtliche Geschäftsanteile an der GmbH erhalten und nach ihrem Tod deren alleiniger Geschäftsführer werden solle. Sollte ein Miterbe mit der von ihr angeordneten Verteilung des Vermögens nicht einverstanden sein und einen Rechtsstreit einleiten, sollte jede testamentarische Zuwendung an ihn entfallen und er nur auf den Pflichtteil verwiesen werden.

11

Der Nacherbfall hatte Auswirkungen auf die Wirksamkeit der Verfügungen der nicht befreiten Vorerbin. Mit Urteil des Landgerichts K vom 24.03.2005 (Az. xxxx), das die beiden Schwestern gegen ihren Bruder sowie die Verwaltungs GmbH erwirkten, wurde u.a. rechtskräftig festgestellt, dass die Einsetzung der Verwaltungs GmbH als persönlich haftende Gesellschafterin der GmbH & Co. KG mit Eintritt des Nacherbfalls gemäß § 2113 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch (BGB) unwirksam geworden war. Weiterhin wurde festgestellt, dass die Stimmverteilung innerhalb der KG gemäß § 6 Abs. 2 unwirksam geworden war. Unter II. 1. b) der Urteilsgründe wird ausgeführt, dass vor Eintritt des Nacherbfalls die Gründung der GmbH und die Einsetzung von G als deren Geschäftsführer sowie die Umgestaltung der KG in eine GmbH & Co. KG den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Verwaltung des Nachlasses sowie dem Willen des Erblassers F entsprochen habe. Da die neu gegründete GmbH ihre Mittel nicht aus dem Nachlass des F bezogen habe, sei diese auch nicht in die Vorerbmasse gefallen. Lediglich die zum Zeitpunkt des Eintritts des Vorerbfalls bestehende Kommanditgesellschaft habe insoweit zur Vorerbmasse gehört. Mit Eintritt des Nacherbfalls sei die Einsetzung der Verwaltungs GmbH jedoch unwirksam geworden, da aus der letztwilligen Verfügung des F eindeutig hervorgehe, dass mit Eintritt des Nacherbfalles alle Kinder zu gleichen Teilen berechtigt sein sollten. Indem vorliegend nach Eintritt des Nacherbfalles die Geschäftsführung durch eine fremde Komplementärin, deren Geschäftsführer allein G war, vorliege, seien die beiden Schwestern in ihrer Entscheidung beschränkt. Nach Ansicht des Landgerichts K bestand nach Eintritt des Nacherbfalls vielmehr die Verpflichtung, sämtliche Nacherben zu gleichen Teilen an Verfügungen über das Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG und damit auch hinsichtlich der Geschäftsführung gleichberechtigt zu beteiligen.

12
Aufgrund dieser Klage der Schwestern wurde gemäß der testamentarischen Verfügung der Mutter der Bruder Alleinerbe ihres Nachlasses.

13
In einem weiteren Urteil des Landgerichts K (Az. xxxx) vom 12.06.2007, in dem es einerseits um einen Anspruch der Nacherbinnen auf Aufnahme in die Verwaltungs GmbH und andererseits – im Wege der Widerklage – um die Verurteilung der Nacherbinnen ging, in die Auflösung der GmbH & Co. KG zum 31.12.2008 einzuwilligen, führte das Gericht aus, die nichtbefreite Vorerbin habe zum Einzelunternehmen des F gehörende Grundstücke als Kommanditanlage in die von ihr gegründete GmbH & Co. KG eingebracht. „Die Klägerinnen [= die Nacherbinnen] genehmigten die Einbringung der Grundstücke.“ In den Entscheidungsgründen führte das Gericht aus, mit dem Eintritt des Nacherbfalls habe der Kommanditanteil der Vorerbin den drei Kindern, die jeweils zu ein Drittel Nacherben ihres Vaters gewesen seien, zu gleichen Teilen zugestanden. Soweit habe es keiner Erbauseinandersetzung bedurft, da die Aufspaltung des Anteils kraft Gesellschaftsrechts automatisch erfolgte. Hinsichtlich des Bruders liege in der Leitung der GmbH & Co. KG nach dem Tod der Mutter die konkludente Genehmigung der Einbringung der Grundstücke in diese Gesellschaft, da er die Grundstücke als Gesellschaftsvermögen verwaltet habe. Insoweit sei ein Widerruf der Genehmigung durch Erhebung der Widerklage nicht mehr möglich. Sämtliche Anträge der Nacherbinnen, in die Verwaltungs GmbH aufgenommen zu werden und eine Änderung des Gesellschaftsvertrags der GmbH & Co. KG dahin zu erwirken, dass die – dann mit ihnen als Anteilseignerinnen bestehende – GmbH wieder Komplementärin der KG wird, hielt das Gericht für unbegründet. Auch die Widerklage war unbegründet. Der Nacherbe könne sein Verlangen auf Zustimmung zur Auflösung nicht auf § 2042 BGB stützen. Die Grundstücke stünden der Erbengemeinschaft nicht mehr zu, da sie von der Vorerbin wirksam in die KG eingebracht worden sein. Dahinstehen könne insoweit, ob die nichtbefreite Vorerbin ohne Zustimmung der Nacherben über das Grundstück habe verfügen können. Die Nacherbinnen hätten der Einbringung ausdrücklich zugestimmt.

14
In einem Beschluss des Oberlandesgerichts L vom 04.10.2012 wegen Festsetzung von Zwangsgeld zur Durchsetzung der vom Bruder zu beantragenden Änderung des Handelsregisters verweist das Gericht auf ein Schreiben des Bevollmächtigten der beiden Nacherbinnen vom 03.05.2005. In diesem Scheiben werde darauf hingewiesen, dass es keine notwendige Folge des erstinstanzlichen Urteils sei, dass die Kommanditgesellschaft aufgelöst werden müsse. Aufgrund der Unwirksamkeit der Einsetzung der GmbH als Komplementärin bestehe eine faktische, in Vollzug gesetzte Gesellschaft. Um zu vermeiden, dass die Gesellschaft gekündigt werden müsse, müssten Änderungen des Gesellschaftsvertrags vorgenommen werden.Das OLG nahm in seinen Gründen auf das Urteil des Landgerichts K, Az. xxxx aus dem Jahr 2007

Bezug, in dem ausgeführt werde, dass die zwei Schwestern der Einbringung der Grundstücke in die KG ausdrücklich zugestimmt hätten.

15
Nach den Ausführungen eines von den Nacherbinnen beauftragten Notars aus dem Mai 2011 dagegen habe die Vorerbin die beiden Grundstücke nur zunächst wirksam auf die KG übertragen können. Mit dem Nacherbfall sei jedoch § 2113 Abs. 1 BGB anzuwenden. Die von der Vorerbin vorgenommene Verfügung über die Grundstücke im Nachlass des F., nämlich die Einbringung in das Vermögen der KG, sei mit dem Tod der Vorerbin kraft Gesetzes unwirksam. Er kam zu dem Ergebnis, dass deshalb als Eigentümerin im Grundbuch die Erbengemeinschaft eingetragen sein müsse. Deshalb übersandte er an den Nacherben und Geschäftsführer der Verwaltungs GmbH einen Bewilligungsantrag auf Eintragung der Erbengemeinschaft und auf Grundbuchberichtigung. Zur Frage der Genehmigung der Einbringung der Grundstücke in die KG durch die Nacherbinnen bzw. der konkludenten Genehmigung der Einbringung durch den Bruder, enthält das Schreiben des Notars keine Ausführungen. Eine Weiterleitung des Bewilligungsantrags an das Grundbuchamt erfolgte im Jahr 2011 nicht.

16
Erst aufgrund einer Berichtigungsbewilligung vom 13.10.2015 wurden die drei Nacherben in Erbengemeinschaft am 17.11.2015 als Eigentümer der Grundstücke ins Grundbuch eingetragen.

17
Nach der Verhängung von Zwangsgeld war bereits am 29.10.2013 das Ausscheiden der GmbH und die GmbH & Co. KG als „C & Co. KG i.L. “ im Handelsregister erfasst sowie die drei Nacherben sowohl als Kommanditisten als auch als Liquidatoren eingetragen worden.

18
Mit Schreiben vom 12.12. 2012 beantragten die Kommanditisten und Liquidatorinnen Frau A und Frau E die Erteilung einer verbindlichen Auskunft, bei der der oben geschilderte Sachverhalt dem Finanzamt bekannt wurde. Eine verbindliche Auskunft wurde letztendlich nicht erteilt.

19
Bis zum Jahr 2010 erklärte die GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Steuererklärungen unterschrieb jeweils nur der Bruder/Nacherbe als Geschäftsführer der Verwaltungs GmbH. Die Einkünfte aus beiden Grundstücken waren in diesen Einkünften enthalten. Aus den vorliegenden Bilanzen der Jahre 2006 bis 2010 ist ersichtlich, dass die beiden Grundstücke X und Y zum Anlagenvermögen der KG gehörten. Laut den Angaben in den Steuererklärungen gehörte die Beteiligung bei allen Feststellungsbeteiligten, der Verwaltungs GmbH sowie den drei Nacherben, zum Betriebsvermögen.

20
Die Steuererklärung 2011 wurde im März 2014 abgegeben und von der Klägerin, der Beigeladenen Frau E und dem Beigeladenen Herrn G am 25.01.2014 unterzeichnet. Bei den allgemeinen Angaben wurde die Gesellschaft mit „C GmbH & Co. KGi.L.“ bezeichnet. Als ein Feststellungsbeteiligter war wieder die Verwaltungs GmbH angegeben, die die Beteiligung im Betriebsvermögen halte, während die Beteiligung bei den drei weiteren Feststellungsbeteiligten, den Nacherben, zum Privatvermögen gehöre. Neben der Feststellungserklärung wurde eine Anlage V eingereicht. Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurden anhand der Zahlen der bereits 2012/2013 eingereichten bzw. erstellten Bilanz erklärt; die Anlage V selbst wurde nicht ausgefüllt. Die Zahlen ergeben sich ausschließlich aus einem beigefügten Erläuterungsblatt. Ein Aufgabegewinn wurde nicht erklärt. Für 2012 wurde keine Steuererklärung eingereicht.

21
Für die Jahre 2013 bis 2016 wurden in den elektronischen Steuererklärungen nach Angaben des Finanzamtes von der Steuerberatungsgesellschaft M GmbH, jeweils Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt.

22
Mit notariellem Vertrag vom 28.10.2016 wurden die Grundstücke X und Y zum Kaufpreis von 2,9 Mio. € veräußert. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten erfolgte mit Kaufpreiszahlung im Jahr 2017.

23

Am 11.12.2020 wurde für die „N EG“ eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2017 von Steuerberater O eingereicht, in der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 0 € erklärt wurden. Der Verkauf von Grundstücken wurde als steuerfreier Veräußerungsgewinn behandelt. Ein Feststellungsbescheid für die Erbengemeinschaft erging jedoch nicht. Für die C & Co. KG i.L. schätzte das Finanzamt mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2017 vom 03.08.2021 gewerbliche Einkünfte in Höhe von 2.886.444 € als Veräußerungsgewinn. Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein.

24
Am 10.11.2022 wurde für die C & Co. KG i.L. eine elektronische Steuererklärung für 2017 dem Finanzamt von der Steuerberatungsgesellschaft M GmbH übermittelt, in der gewerbliche Einkünfte und ein gewerblicher Veräußerungs-/Aufgabegewinn aus dem Gesamthandvermögen in Höhe von 2.861.995,29 € erklärt wurde. Das Finanzamt änderte daraufhin mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2017 vom 31.03.2023 die bisherige Schätzung und passte die erklärten Werte der Höhe nach an. Es wurden weiterhin gewerbliche Einkünfte und ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.852.127,01 € festgestellt. Der Feststellungbescheid vom 31.03.2023 wurde den an der C & Co. KG i.L. beteiligten Gesellschaftern einzeln bekanntgegeben.

25
Das Einspruchsverfahren gegen den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2017 verlief erfolglos; mit Einspruchsentscheidung vom 08.09.2023 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

26
Zur Begründung führte das Finanzamt im Wesentlichen Folgendes aus:

27
F sei Inhaber eines Einzelunternehmens gewesen, zu dessen Betriebsvermögen insbesondere zwei Immobilien X und Y gehört hätten. Seit dem Tod von F am xx.xx.1981 sei der Betrieb nicht aufgegeben worden, sondern habe nur geruht mit der Folge, dass weiterhin Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt worden seien. Im Grundbuch sei – nach der Verfügung über die zwei o.g. Grundstücke durch Frau H – die C GmbH & Co. KG als Eigentümerin dieser Grundstücke eingetragen gewesen. Auch die Gründung einer GmbH & Co. KG ändere nichts an dem gewerblichen Betrieb, der verpachtet worden sei. Werde eine originär gewerbliche Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern nur zum Ruhen gebracht, stellten auch die Einkünfte aus dem ruhenden Gewerbebetrieb weiterhin originär gewerbliche Einkünfte dar. Da keine Betriebsaufgabeerklärung nach § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) ausdrücklich gegenüber dem Finanzamt erklärt worden sei, habe erst 2017 die Zwangsbetriebsaufgabe stattgefunden, da erst in diesem Jahr die wesentlichen Betriebsgrundlagen (die zwei Betriebsgrundstücke) veräußert worden seien.

28
Die Einkünfte seien steuerlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren. Der Gewerbebetrieb sei bisher lediglich unterbrochen worden und habe geruht, er sei von der Personengesellschaft noch nicht aufgegeben worden, da die wesentlichen Betriebsgrundlagen nicht entnommen oder veräußert worden seien. Verpachte ein Unternehmer sein ganzes Unternehmen (wesentlichen Betriebsgrundlagen), stehe ihm ein Wahlrecht zu. Er könne die Aufgabe erklären oder den Betrieb als fortbestehend/ruhend behandeln. Mit Eintritt des Nacherbfalls im Jahr 2003 sei der verpachtete Betrieb unter Fortbestand der Pachtverträge unentgeltlich auf die Feststellungsbeteiligten übergegangen, die auch hinsichtlich des Verpächterwahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtstellung der bisherigen Verpächterin eingetreten seien. Eine Aufgabe hätte zur Versteuerung der stillen Reserven geführt. Schon im Testament des Vaters sei auf diesen Umstand hingewiesen worden und auch im Antrag auf Erteilung der Verbindlichen Auskunft an das Finanzamt und den diversen Beratungsgesprächen, die die Gesellschafter geführt hätten, sei diese steuerliche Auswirkung immer wieder dargestellt worden. Eine Betriebsaufgabe sei jedoch nicht erklärt worden. Die Betriebsaufgabe setze eine einheitliche Entnahme- bzw. Aufgabehandlung des Steuerpflichtigen voraus. Die Rechtsvorgängerin, Frau H, habe keine Erklärung zur Aufgabe des Unternehmens abgegeben. Es seien jährlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus diesem Unternehmen in den Steuererklärungen erklärt worden. Der Eintritt des Nacherbfalls am xx.xx.2003 habe nicht zu einer Entnahme, sondern zum Eintritt der jetzigen Kommanditisten/innen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in die C GmbH & Co. KGgeführt, was das Landgericht K auch so festgestellt habe. Die Grundstücke hätten

sich damit auch weiterhin im Betriebsvermögen befunden, da der Betrieb bis zur Veräußerung der Grundstücke als wesentliche Betriebsgrundlage weitergeführt worden sei. Mit Eintritt des Nacherbfalls im Jahr 2003 sei der verpachtete Betrieb unter Fortbestand der Pachtverträge unentgeltlich auf die Feststellungsbeteiligten übergegangen, die auch hinsichtlich des Wahlrechts, die Betriebsaufgabe zu erklären, in die Rechtsstellung der bisherigen Verpächterin eingetreten seien. Die Grundstücke seien mit Vertrag vom 28.10.2016 für einen Kaufpreis von 2,9 Mio. € veräußert worden. Der Übergang der Grundstücke (Nutzen und Lasten) sei mit Kaufpreiszahlung in 2017 erfolgt. Erst dann sei von einer Betriebsaufgabe auszugehen.

29
Hiergegen hat der Prozessbevollmächtigte Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen Folgendes vorgetragen:

30
Die Erbengemeinschaft und die C & Co. KG i.L.seien zwei selbständige Feststellungssubjekte, für die getrennte Feststellungsverfahren durchzuführen seien, auch wenn die Beteiligten identisch seien. Der väterliche Nachlass habe im Wesentlichen aus den Grundstücken und weiter aus der Beteiligung an der von Frau H mit Mitteln des F gegründeten KG bestanden. Mit Eintritt des Nacherbfalls am xx.xx.2003 sei die Übertragung der Grundstücke auf die KG unwirksam geworden. Im Wege der Gesamtrechtsnachfolge seien die Grundstücke daher auf die Miterben übergegangen. Hinsichtlich der Grundstücke sei kraft Gesetzes eine Erbengemeinschaft entstanden. Die zwischenzeitliche Verstrickung der Grundstücke ins Betriebsvermögen der GmbH & Co. KG sei hinfällig geworden. Die ursprüngliche betriebliche Bindung der Grundstücke sei in der Hand der Erbengemeinschaft wiederaufgelebt. Im Wege der Sondererbfolge sei die Beteiligung an der von Frau H gegründeten KG auf die Miterben übergegangen. Jeder Miterbe sei kraft Gesetzes entsprechend seiner Erbquote unmittelbar als Gesellschafter in die KG eingetreten. Mit Eintritt der Nacherbfolge sei die GmbH als einzige Komplementärin ausgeschieden, weshalb es kraft Gesetzes zur Liquidation der KG gekommen sei. Diese habe sich in Folge des Rechtsformzwanges in eine OHG gewandelt.

31
Im Dezember 2022 sei unter der Steuernummer xxx/xxx/xxxx1 beim Finanzamt P eine Feststellungserklärung für 2017 für die Erbengemeinschaft nach F eingereicht worden, da die Erbengemeinschaft Eigentümerin von Grundstücken gewesen sei, die sie zu einem Kaufpreis von 2,9 Mio. € veräußert habe. Der Veräußerungserlös sei am 07.01.2017 auf dem Bankkonto der Erben eingegangen. Das Finanzamt habe die Grundstücke der KG zugerechnet, obwohl ein willentlicher Entnahmetatbestand bei der Erbengemeinschaft fehle. Auch eine Entnahme ohne willentliche Entnahmehandlung, d.h. ein substituierender Rechtsvorgang, liege steuerrechtlich nicht vor.

32
Es sei strittig, ob und zu welchem Zeitpunkt eine steuerliche Entstrickung eingetreten sei. Aus Sicht der Klägerin liege eine Entstrickung über zehn Jahre zurück, gerechnet vom Zeitpunkt der Veräußerung an. Eine willentliche Entnahmehandlung könne nicht erkannt werden. Es sei vielmehr ein substituierender Rechtsvorgang eingetreten, der zu einer Entstrickung geführt habe. Der Rechtsvorgang setze sich aus mehreren Elementen zusammen, die sich gegenseitig beeinflussen würden: (1) Der Eintritt des Todes von Frau H löst die Nacherbschaft aus, (2) wegen der Beeinträchtigung des väterlichen Nacherbes gehen die Töchter vor Gericht, (3) sie gewinnen den Prozess, (4) die Vormachtstellung des Bruders wird beseitigt, (5) die GmbH scheidet aus der KG aus (Stimmrechtsverlust), (6) die Grundstücke werden von der KG auf die Erbengemeinschaft überschrieben, (7) die Töchter verlieren ihr Erbrecht gegenüber Frau H mit der Folge, dass nach ihrem Tod keine Erbengemeinschaft entsteht, (8) die Töchter erben keine KG-Beteiligung von der Mutter und (9) nur ein Pflichtteilsanspruch der Töchter in Geld besteht.

33
Hieraus sei ersichtlich, dass die Grundstücke endgültig aus dem Betriebsvermögen des Unternehmens ausgeschieden seien. Das Verpächterwahlrecht, den Betrieb fortzusetzen oder einzustellen, sei verlorengegangen. Die Rückkehr in das Betriebsvermögen sei unmöglich geworden. Der Zeitpunkt der betrieblichen Entstrickung sei wegen des Zeitablaufs zwischen den Vorgängen nicht mehr eindeutig feststellbar. Er liege jedoch mehr als zehn Jahre vor der – privaten – Veräußerung.

34

Das Nachlassvermögen sei also in zwei nichtidentischen rechtlichen Formationen weitergeführt worden, die sich aber aus denselben natürlichen Personen zusammensetzten. Die Auflösung der Erbengemeinschaft sei mit dem Verkauf der Grundstücke eingetreten. Sie sei als Aufgabe des Betriebsvermögens der Erbengemeinschaft in deren Bescheid festzustellen. Das Finanzamt habe die Aufgabe in den Besteuerungsgrundlagen der KG i.L. erfasst, obwohl die Grundstücke Betriebsvermögen der Erbengemeinschaft geworden seien.

35
In der mündlichen Verhandlung hat der Prozessbevollmächtigte ergänzend vorgetragen, das Verhalten von Herrn G habe die Rechte der Klägerin und der Beigeladenen E so sehr eingeschränkt, dass darin eine Verletzung des Eigentumsgrundrechts zu sehen sei. Durch die streitgegenständliche Feststellung 2017 werde die Verletzung des Eigentums durch die Vorerbin festgeschrieben. Außerdem sei der Aufgabegewinn falsch ermittelt worden, weil es an einer Anfangsbilanz zum 01.01.2017 fehle.

36
Die Klägerin beantragt, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2017 vom 03.08.2021 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 31.03.2023 und der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2023 aufzuheben.

37
Für den Fall des Unterliegens beantragt die Klägerin die Zulassung der Revision.

38
Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen, und verweist im Wesentlichen auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung.

39
Ergänzend wurde vorgetragen, dass in den Klageverfahren vor dem Finanzgericht Nürnberg mit den Az. 6 K 872/16 und 6 K 44/17 die Qualifizierung der Einkünfte aus dem Verpachtungsbetrieb bereits Streitgegenstand gewesen sei und die Klagen zurückgenommen worden seien.

40
Es ergebe sich vorliegend eine (Sonder-)Rechtsnachfolge in den Anteil in den Fällen der einfachen oder qualifizierten Nachfolgeklausel, die auf eine Fortsetzung der Gesellschaft mit einem oder mehreren Erben hinausliefen, was aus § 8 des Gesellschaftsvertrages ersichtlich sei. Ab dem Tod der Mutter habe der Sohn G Steuererklärungen für den einkommensteuerpflichtigen Gegenstand der Feststellung (Verpachtungsbetrieb in Form der KG) abgegeben. Eine weitere Feststellungserklärung für den gleichen Betrieb hätte zu einer Doppelberücksichtigung der selben Verpachtungseinkünfte geführt und sei somit nicht angezeigt gewesen. Die Geschwister seien nach dem Tod der Mutter als Gesellschafter der Personengesellschaft /Kommanditisten erklärungsgemäß behandelt worden. Die diversen gerichtlichen Auseinandersetzungen zwischen den Geschwistern hätten steuerlich dazu geführt, dass die Kommanditgesellschaft sich in Liquidation befinde. Ob eine Erbauseinandersetzung mit Auflösung der Kommanditgesellschaft abschließend durchgeführt worden sei, sei dem Finanzamt nicht mitgeteilt worden. Es lägen kein Erbauseinandersetzungsvertrag und keine Beendigung der Liquidation vor. Die KG sei eine Außengesellschaft. Bei einer Außengesellschaft würden die Rechtsgeschäfte im Namen der Gesellschaft abgeschlossen, berechtigt und verpflichtet würden sämtliche Gesellschafter. Einkommensteuerlich führe die Behandlung als Personengesellschaft oder als Erbengemeinschaft nicht zu unterschiedlichen Ergebnissen.

41
Ein zur Besteuerung der Erbengemeinschaft ergangenes Urteil des Bundesfinanzhofes vom 19.01.2023 (IV R 5/19, BFHE 279, 450, BStBl II 2023, 649) sei nicht mit dem vorliegenden Sachverhalt vergleichbar, da dort die Erbengemeinschaft erst im Rahmen ihrer Erbauseinandersetzung eine GbR gegründet habe. Die Miterben hätten eine GbR gebildet, die dann als eigenes Rechtssubjekt zu behandeln sei. Im vorliegenden Fall sei es nicht zur Gründung einer gemeinsamen Gesellschaft (einheitlicher Wille) gekommen, die dann als ein eigenes Rechtssubjekt zu behandeln gewesen wäre. Im vorliegenden Fall habe noch die Erblasserin, Frau H, die Rechtsform KG gewählt. Die Grundstücke seien durch die Gesamtrechtsnachfolge vom Ehemann durchgängig Betriebsgrundstücke gewesen. Steuerlich werde eine durch die Mutter gegründete Personengesellschaft mit gewerblichen Einkünften auseinandergesetzt.

42

Mit Beschluss vom 27.02.2025 wurden zum Verfahren beigeladen:

1. C & Co. KG i.L., c/o E,

vertreten durch die drei geschäftsführenden Kommanditisten und Liquidatoren,

a) Rechtsnachfolgerinnen nach G, (Frau B, und Frau D),

b) Frau A,

c) Frau E,

2. Frau B, und Frau D jeweils als Rechtsnachfolgerinnen nach G, sowie

3. Frau E.

43
Auf die Schriftsätze der Beteiligten, die vorliegenden Akten und die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 10.04.2025 wird verwiesen.

Entscheidungsgründe

44
Die Klage hat keinen Erfolg.

I.

45
Der angefochtene Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2017 für die C & Co. KG i.L. vom 03.08.2021 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 31.03.2023 und der Einspruchsentscheidung vom 08.09.2023 ist rechtmäßig und verletzt die Klägerin und die Beigeladenen nicht in ihren Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Zutreffend hat das Finanzamt für die C & Co. KG i.L. als „richtiges“ Feststellungssubjekt für 2017 Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Ansatz eines Veräußerungsgewinns aus der Veräußerung der Grundstücke X und Y in Höhe von 2.852.127,01 € festgestellt, da diese zum Betriebsvermögen der im Jahr 2017 aufgegebenen gewerblichen Betätigung der C & Co. KG i.L. gehört haben.

46
1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann ein Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 179, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) eine Vielzahl selbständiger und damit auch selbständig anfechtbarer Feststellungen enthalten, die eigenständig in Bestandskraft erwachsen. Solche selbständigen Feststellungen sind insbesondere die Qualifikation der Einkünfte, das Bestehen einer Mitunternehmerschaft und wer an ihr beteiligt ist, die Höhe des laufenden Gesamthandsgewinns sowie dessen Verteilung auf die Mitunternehmer und die Höhe eines Sondergewinns bzw. einer Sondervergütung (vgl. BFH-Urteile vom 19.01.2023 IV R 5/19, BFHE 279, 450; vom 01.10.2020 IV R 4/18, BFHE 271, 154; vom 29.09.2022 IV R 18/19, BFHE 278, 273).

47
a) Der streitgegenständliche Feststellungsbescheid für 2017 enthält die Feststellung, dass die C & Co. KG i.L. als eigenständige Mitunternehmerschaft und damit eigenständiges Feststellungssubjekt besteht und dass an dieser drei Gesellschafter beteiligt sind, u.a. die Klägerin mit einer Beteiligungsquote von 3.333/10.000. Weiterhin wird festgestellt, dass die Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erzielt und dass sich die Einkünfte aus einem Veräußerungsgewinn in Höhe von 2.852.127,01 € zusammensetzen.

48
b) Mit ihrer Klage wendet sich die Klägerin gegen die Zurechnung von Einkünften aus Gewerbebetrieb aus der Veräußerung der Grundstücke für die C & Co. KG i.L. als „richtiges“ Feststellungssubjekt. Vielmehr seien nach ihrer Ansicht Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in einem eigenständigen Feststellungsverfahren für die Erbengemeinschaft, bestehend jeweils aus denselben natürlichen Personen (A, E und G), festzustellen.

49
2. Nach Ansicht des Senates hat die C & Co. KG i.L. bis zur Aufgabe des ruhenden Gewerbebetriebes aus der Vermietung der in ihrem Betriebsvermögen befindlichen Grundstücke Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Mit Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen im Jahr 2017 auf die R KG wurde die Betriebsverpachtung beendet und der Gewerbebetrieb im Sinne von § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG aufgegeben. Der Veräußerungsgewinn wurde im Rahmen des Feststellungsobjektes C & Co. KG i.L. erzielt.

50
a) Zunächst geht der Senat in Übereinstimmung mit dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin davon aus, dass die C & Co. KG i.L. als eigenständiges Feststellungssubjekt im Streitjahr 2017 bestand und dass an diesem die Klägerin zu 1/3 beteiligt war.

51
F war Inhaber eines Einzelunternehmens, dessen Gegenstand die Produktion von Waren sowie der Handel damit war. Zum Betriebsvermögen gehörten die beiden streitgegenständlichen Immobilien X und Y, die im Alleineigentum des Vaters der Klägerin standen. Nach dem Tod von F führte seine Frau H das Einzelunternehmen nach dem Vorerbfall als Einzelunternehmen fort. Dieses Einzelunternehmen brachte Frau H mit Vertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft vom 02.12.1988 in die C GmbH & Co. KG ein.

52
Nach den Feststellungen des Landgerichts K im rechtskräftigen Urteil von 24.03.2005, Az. xxxx, entsprach die Umgestaltung des Einzelunternehmens in eine GmbH & Co. KG den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Verwaltung des Nachlasses sowie dem Willen des Erblassers F. Nach § 8 des Gesellschaftsvertrages der GmbH & Co. KG vom 02.12.1988 sollte beim Tod eines Gesellschafters die Gesellschaft mit dessen Erben fortgesetzt werden, wenn diese mit Frau H in gerader Linie verwandt sind.

53
Der Senat teilt die Rechtsansicht des Prozessbevollmächtigten, dass mit dem Tod von Frau H am xx.xx.2003 die Beteiligung an der von dieser mit dem Vermögen von F gegründeten KG im Wege der Sondererbfolge auf die drei Geschwister A, E und G zu gleichen Teilen überging und dass diese entsprechend ihrer Erbquote unmittelbar als Gesellschafter in die KG eintraten (vgl. zur Sondererbfolge das BGH-Urteil vom 10.02.1977 II ZR 120/75, BGHZ 68, 225). Die Eintragung ins Handelsregister erfolgte am 02.01.2007. Mithin wurde die Klägerin Gesellschafterin der C & Co. KG i.L. mit einem Kommandit-Anteil von 20.000 DM (= 1/3 des Kommanditkapitals von 60.000 DM).

54
Davon ging auch das Landgericht K in seinem rechtskräftigen Urteil vom 12.06.2007 unter dem Az. xxxx aus, demzufolge mit dem Eintritt des Nacherbfalls der Kommanditanteil der Vorerbin den drei Kindern, die jeweils zu ein Drittel Nacherben ihres Vaters gewesen seien, zu gleichen Teilen zugestanden habe. Soweit habe es keiner Erbauseinandersetzung bedurft, da die Aufspaltung des Anteils kraft Gesellschaftsrechts automatisch erfolgt sei.

55
Da die J Verwaltungs GmbH einzige Komplementärin war und nicht durch eine neue Komplementär-GmbH ersetzt wurde, führte ihr Ausscheiden zur Auflösung der KG (vgl. Bores in: Heymann, HGB-Kommentar, 3 Auflage, § 161, Rz. 267). Zutreffend wurde am 30.10.2013 die C & Co. KG mit dem Zusatz „i.L.“ ins Handelsregister eingetragen.

56
b) Die beiden Betriebsgrundstücke sind zum 01.01.1989 zivilrechtlich wirksam auf die C GmbH & Co. KG übergegangen.

57
Zunächst standen die Betriebsgrundstücke im Alleineigentum von F. Mit seinem Tod wurde Frau H gemäß § 1922 BGB als Vorerbin (§ 2100 BGB) Eigentümerin der Grundstücke, (vgl. hierzu Erbschein des Amtsgerichts S, Nachlassgericht, vom 10.03.1982). Im notariellen Vertrag über die Errichtung einer Kommanditgesellschaft vom 02.12.1988 brachte Frau H ihr Einzelunternehmen einschließlich des Grundbesitzes als Einlage ein und erklärte als Vorerbin die Auflassung der Grundstücke auf die C GmbH &

Co. KG. Demzufolge wurde die C GmbH & Co. KG neue Eigentümerin der beiden Grundstücke und als solche auch am 04.12.1989 im Grundbuch eingetragen.

58
c) Mit dem Eintritt des Nacherbfalls am 03.12.2003 ist die Übertragung der Grundstücke auf die C GmbH & Co. KG zivilrechtlich nicht nach § 2113 Abs. 1 BGB unwirksam geworden.

59
Zwar ist nach § 2113 Abs. 1 BGB die Verfügung des Vorerben über ein zur Erbschaft gehörendes Grundstück im Falle des Eintritts der Nacherbfolge insoweit unwirksam, als sie das Recht des Nacherben vereiteln oder beeinträchtigen würde, allerdings ist bei Zustimmung (oder Einwilligung oder Genehmigung) der Nacherben zu dem der Verfügungsbeschränkung unterliegenden Rechtsgeschäft die Verfügung in entsprechender Anwendung des § 185 BGB von Anfang an voll wirksam (vgl. Avenarius in: Staudinger, BGB, Stand 2019, § 2113, Rz. 17).

60
Vorliegend unterfällt die Übertragung des Eigentums an den beiden Betriebs-grundstücken auf die C GmbH & Co. KG mit Vertrag vom 02.12.1988 der Verfügungsbeschränkung des § 2113 Abs. 1 BGB, da sie als dingliche Verfügung zu einer Eigentumsübertragung geführt hat. Zur Überzeugung des Senates haben aber sowohl die Nacherbinnen (die Klägerin und die Beigeladene Frau E) als auch der Nacherbe (Herr G) die Einbringung der Grundstücke in die KG genehmigt. Dies ergibt sich aus den rechtskräftigen Feststellungen im Urteil des Landgerichts K (Az. xxxx) vom 12.06.2007 sowie aus dem Beschluss des Oberlandesgerichts L vom 04.10.2012 (Az. xxxx), nach denen die Klägerinnen (= die Nacherbinnen) die Einbringung der Grundstücke ausdrücklich genehmigten. Hinsichtlich des Bruders, Herrn G, sah das Landgericht in der Leitung der GmbH & Co. KG nach dem Tod der Mutter Frau H die konkludente Genehmigung der Einbringung der Grundstücke in diese Gesellschaft, da er die Grundstücke als Gesellschaftsvermögen verwaltet habe. Insoweit sei ein Widerruf der Genehmigung durch Erhebung der Widerklage nach Ansicht des Landgerichts K nicht mehr möglich gewesen. Das Landgericht ging in den Urteilsgründen zudem davon aus, die Grundstücke stünden der Erbengemeinschaft nicht mehr zu, da sie von der Vorerbin wirksam in die KG eingebracht worden sein. Dahinstehen könne insoweit, ob die nichtbefreite Vorerbin ohne Zustimmung der Nacherben über die Grundstücke habe verfügen können. Die Nacherbinnen hätten der Einbringung ausdrücklich zugestimmt.

61
Ausreichend konkrete Anhaltspunkte, dass diese Feststellungen unzutreffend gewesen sein sollten, vermag der Senat weder den Akten noch dem Vortrag der Beteiligten entnehmen. Der Prozessbevollmächtigte der Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung vom 10.04.2025 darauf hingewiesen, dass er das Verfahren vor dem Landgericht K aus dem Jahr 2007 nicht verfolgt habe. Zu den Feststellungen des Landgerichts könne er daher keine Aussage treffen. Soweit er sich noch erinnern könne, sei es den Nacherbinnen und dem Bruder darum gegangen, das „K. KG“ weiterhin am Leben zu halten. Die Nacherbinnen hätten versucht, ihren Einfluss auf die Geschäfte der KG zu verbessern, was ihnen aber nicht vollumfänglich gelungen sei.

62
Der Senat sieht überdies in der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2011, die von allen drei Nacherben unterschrieben worden ist, eine konkludente Bestätigung der Genehmigung der Einbringung der Grundstücke in die KG. Bis zum Jahr 2010 erklärte die C GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Steuererklärungen unterschrieb jeweils der Bruder/Nacherbe als Geschäftsführer der Verwaltungs GmbH. Die Einkünfte aus beiden Grundstücken waren in diesen Einkünften enthalten. In den vorliegenden Bilanzen der C GmbH & Co. KG der Jahre 2006 bis 2010 sind die beiden Grundstücke als Betriebsvermögen der KG enthalten. Die Erklärung 2011 wurde am 25.01.2014 von allen drei Nacherben unterschrieben und die Einkünfte aus der Vermietung für die „C GmbH & Co. KGi.L.“ erklärt. Darin wurde der „Jahresüberschuss lt. Bilanz“ mit 40.020,40 € angegeben. In der Bilanz sind die beiden Betriebsgrundstücke weiterhin im Anlagevermögen enthalten. Die eingereichte Anlage V wurde nicht ausgefüllt. Dies bestätigt aus Sicht des Senates, dass die an der KG beteiligten Gesellschafter, darunter auch die Klägerin, davon ausgingen, dass die Grundstücke auch nach dem Tod der Mutter H wirksam in der KG verblieben sind und dass durch die Vermietung der Grundstücke Einkünfte im Rahmen der C & Co. KG erzielt wurden, da die Einkünfte für die C & Co. KG i.L. explizit erklärt wurden.

63
Hinzu kommt, dass die beiden Nacherbinnen nach dem Tod der Mutter im Rahmen des vor dem Landgericht K unter dem Az. xxxx geführten Klageverfahrens Anträge dahingehend gestellt haben, in die Verwaltungs GmbH aufgenommen zu werden und eine Änderung des Gesellschaftsvertrags der GmbH & KG dahin zu erwirken, dass die – dann mit ihnen als Anteilseignerinnen bestehende – GmbH wieder Komplementärin der KG wird. Den im Wege der Widerklage geltend gemachten Anspruch des Bruders G, die beiden Nacherbinnen zur Einwilligung in die Auflösung der GmbH & Co. KG zum 31.12.2008 zu verurteilen, traten die Nacherbinnen, darunter auch die Klägerin, entgegen. Die Wiederklage wurde vom Landgericht als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht des Senats zeigt dies, dass die Nacherbinnen ihre Position in der KG verbessern und stärken wollten und an der Auflösung dieser kein Interesse hatten, da sie selbst von einer zivilrechtlich wirksamen Übertragung der Grundstücke auf die KG auch nach Eintritt des Nacherbfalls ausgingen. Dies deckt sich mit den Feststellungen des Landgerichts im Verfahren Az. xxxx und dem Vorbringen des Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung vom 10.04.2025. Dem folgt die steuerliche Behandlung der Einkünfte als Einkünfte der C & Co. KG i.L., wie in den Jahren ab 2011 erklärt.

64
Schließlich lässt sich dem Verweis des Oberlandesgerichts L im Beschluss vom 04.10.2012 auf das Schreiben des (damaligen) Bevollmächtigten der beiden Nacherbinnen vom 03.05.2005 entnehmen, dass die beiden Nacherbinnen keineswegs von der Unwirksamkeit der Grundstücksübertragung auf die KG ausgingen. In diesem Schreiben, so das Oberlandesgericht, werde darauf hingewiesen, dass es keine notwendige Folge des erstinstanzlichen Urteils sei, dass die Kommanditgesellschaft aufgelöst werden müsse. Aufgrund der Unwirksamkeit der Einsetzung der GmbH als Komplementärin bestehe eine faktische, in Vollzug gesetzte Gesellschaft. Um zu vermeiden, dass die Gesellschaft gekündigt werden müsse, müssten Änderungen des Gesellschaftsvertrags vorgenommen werden. Dies zeigt nach Ansicht des Senates, dass die Nacherbinnen von einer weiterhin bestehenden KG ausgegangen sind, die mit der Vermietung der Geschäftsgrundstücke Einkünfte erzielt hat („in Vollzug gesetzte Gesellschaft“) und dass die Nacherbinnen versucht haben, ihren Einfluss auf die KG zu erhöhen (Änderungen des Gesellschaftsvertrages). Zu diesem Zweck wurde das Verfahren vor dem Landgericht K unter dem Az. xxxx geführt. Die Nacherbinnen wollten u.a. in die Komplementär GmbH aufgenommen werden.

65
Aus den Ausführungen des von den Nacherbinnen beauftragten Notars, T, vom Mai 2011, mit dem Nacherbfall sei § 2113 Abs. 1 BGB anzuwenden mit der Folge, dass die von der Vorerbin vorgenommene Verfügung über das Grundstück im Nachlass des F, nämlich die Einbringung in das Vermögen der KG, mit dem Tod der Vorerbin kraft Gesetzes unwirksam geworden sei, ergibt sich für den vorliegenden Streitfall nichts Gegenteiliges. Auf die Frage der Genehmigung der Verfügung durch die drei Nacherben geht der Notar nicht ein. Der Notar wurde auch nicht von allen drei Nacherben beauftragt, sondern nur von der Klägerin und der Beigeladenen E. Zu Bedenken gilt auch, dass die Nacherbinnen in Kenntnis dieses Schreibens aus dem Mai 2011 im Jahr 2014 für die C GmbH & Co. KGi.L. die Feststellungserklärung 2011 unterschrieben haben und dabei auf einen Jahresüberschuss laut Bilanz Bezug nehmen, der sich auf die beiden Grundstücke im Vermögen der KG bezieht. Nach Auskunft des Prozessbevollmächtigten in der mündlichen Verhandlung haben sich die beiden Nacherbinnen nicht an die Mieter der Grundstücke gewandt und darauf hingewiesen, dass die C & Co. KG i.L. nicht Eigentümerin der Grundstücke geworden sei und die Mieteinkünfte der Erbengemeinschaft zustünden, an die fortan zu zahlen sei. Vielmehr haben die Nacherbinnen Einkünfte für die KG erklärt und die nach Quote zu verteilenden Einkünfte vereinnahmt.

66
Schließlich ergibt sich aus der Berichtigungsbewilligung vom 13.10.2015 an das Grundbuchamt und die am 17.11.2015 erfolgte Eintragung der drei Nacherben in Erbengemeinschaft als Eigentümer der streitgegenständlichen Grundstücke keine Auswirkungen auf die von Frau H vorgenommene Übertragung der Grundstücke auf die KG. Die Bewilligung vom 13.10.2015 richtet sich erkennbar an das Amtsgericht S, Grundbuchamt, und betrifft die formelle Berichtigung des Grundbuches gemäß § 894 BGB. Ein Wille der Nacherben zum Widerruf der zur Übertragung der Grundstücke auf die KG (konkludent) erteilten Genehmigungen, von denen das Landgericht K, Az. xxxx, ausgegangen ist, lässt sich diesem Schreiben nicht entnehmen. Nach Ansicht des Landgerichts K war ein Widerruf der erteilten Genehmigungen nicht mehr möglich. Der Senat folgt dieser Ansicht. Auch eine zivilrechtliche Übertragung der Grundstücke von

der KG auf die Erbengemeinschaft – und damit eine materiell-rechtliche Veränderung der Eigentumssituation an den Grundstücken – lässt sich dem, gegenüber dem Grundbuchamt gestellten Antrag auf formelle Berichtigung des Grundbuches, nicht entnehmen. Vielmehr soll nach § 894 BGB ein Widerspruch zwischen der nach dem Grundbuch ausgewiesenen Rechtslage und der „wirklichen Rechtslage“ beseitigt werden. Einen solchen Widerspruch sieht der Senat jedoch nicht.

67
d) Die C & Co. KG i.L. hat im Streitjahr 2017 mit dem Verkauf der beiden Betriebsgrundstücke, die zu ihrem Betriebsvermögen gehörten, Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt.

68
aa) F war Inhaber eines Einzelunternehmens, dessen Gegenstand die Produktion von Waren sowie der Handel damit war. Zum Betriebsvermögen gehörten die beiden streitgegenständlichen Immobilien X und Y, die im Alleineigentum des Vaters standen. Der aktive Geschäftsbetrieb ruhte schon zu Lebzeiten des Vaters, die Geschäftsräume waren seitdem vermietet.

69
bb) Mit dem Tod von F ging das Einzelunternehmen auf die Vorerbin, Frau H über, die das Einzelunternehmen zunächst fortführte. An der Zuordnung der Grundstücke zum Betriebsvermögen des ruhenden Gewerbebetriebs änderte sich hierdurch nichts. Mit notariellem Vertrag vom 02.12.1988 brachte die Vorerbin ihr bestehendes Einzelunternehmen einschließlich des Grundbesitzes in die KG ein. Gegenstand des Unternehmens (C GmbH & Co. KG) war nach § 2 der Handel mit Waren. Durch einen Vertragsnachtrag am 08.11.1989 wurde der Vertragsgegenstand um die Vermietung von Läden, sonstigen gewerblichen Räumen und Wohnungen erweitert. Damit wurde das Einzelunternehmen als Ganzes vollständig in die KG eingebracht und auch der Gegenstand des Unternehmens blieb erhalten. Die ursprüngliche Identität des Einzelunternehmens blieb damit gewahrt.

70
Die originär gewerbliche Tätigkeit wurde nach Gründung der GmbH & Co KG nicht aufgegeben, sondern durch die Vermietung der Geschäftsgrundstücke weiterhin nur zum Ruhen gebracht. Wird eine originär gewerbliche Tätigkeit nicht aufgegeben, sondern nur zum Ruhen gebracht, stellen auch die Einkünfte aus dem ruhenden Gewerbebetrieb weiterhin originär gewerbliche Einkünfte dar. Der bisherige Betrieb wird als fortbestehend behandelt und lediglich in einer anderen Form ausgeübt. Dadurch ändert sich aber nicht die Qualifikation der Einkünfte (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902).

71
cc) Mit dem Tod der Vorerbin, Frau H, am xx.xx.2003 ging das Einzelunternehmen nicht auf die Erbengemeinschaft, bestehend aus G, E und A, über, denn die Nacherben sind im Wege der Sondererbfolge in die KG eingetreten, in der auch die streitgegenständlichen Betriebsgrundstücke verblieben sind. Die KG hat das Unternehmen fortgeführt, d.h. die Betriebsgrundstücke weiterhin vermietet und in den Jahren ab 2003 Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Sie ist nach Außen als Vermieter aufgetreten und hat als solche Einkünfte aus dem ruhenden Gewerbebetrieb erzielt.

72
Es lagen nach dem Tod der Mutter und der Fortführung der C & Co. KG i.L. weiterhin die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung nach Ansicht des Senates vor. Das Verpächterwahlrecht bestand daher auch nach dem Tod der Mutter für die Gesellschafter der KG i.L. fort. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass an der Gestaltung der vermieteten Geschäftsräume Änderungen dergestalt vorgenommen worden waren, die eine Aufnahme des ruhenden Gewerbebetriebes unmöglich gemacht hätten. Hierzu wurde von den Beteiligten auch nichts vorgetragen.

73
dd) Hat der Steuerpflichtige – wie vorliegend – bei Einstellung der werbenden Tätigkeit von der Möglichkeit Gebrauch gemacht, die Aufdeckung der stillen Reserven zu vermeiden und den Betrieb fortzuführen, muss er sich grundsätzlich daran festhalten lassen. Eine spätere Betriebsaufgabe kann nur dann angenommen werden, wenn sie den äußeren Umständen nach klar zu erkennen und der Zeitpunkt eindeutig bestimmbar ist; dazu bedarf es in der Regel einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902). Auf innere Vorbehalte, Motive oder Absichten kommt es nicht an.

74
ee) Bis zum Jahr 2010 erklärte die GmbH & Co. KG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Die Steuererklärungen unterschrieb jeweils nur der Bruder/Nacherbe als Geschäftsführer der Verwaltungs GmbH. Die Einkünfte aus beiden Grundstücken waren in diesen Einkünften enthalten. Laut den Angaben in den Steuererklärungen gehörte die Beteiligung bei allen Feststellungsbeteiligten, der Verwaltungs GmbH sowie den drei Nacherben, zum Betriebsvermögen. Einer Betriebsaufgabe und Überführung der betrieblichen Grundstücke in das Privatvermögen stehen dieser Erklärung offensichtlich entgegen.

75
Für das Jahr 2011 haben alle drei Nacherben Einkünfte für die C GmbH & Co. KG i.L. erklärt und in den Erläuterungen zur Anlage V, die jedoch nicht ausgefüllt war, auf den Jahresüberschuss laut Bilanz verwiesen. Auch wenn die beiden Nacherbinnen die Bilanz der KG für das Jahr 2011 nicht unterschrieben haben, haben diese sich doch den so ermittelten Gewinn durch den Verweis auf den Jahresüberschuss laut Bilanz zu eigen gemacht. Zudem hat die C & Co. KG i.L. die Einkünfte aus der Vermietung tatsächlich vereinnahmt und ist als Vermieterin nach außen aufgetreten. Die Klägerin und die Beigeladene E haben den – nach Abzug der Kosten – verbleibenden Gewinn auch nach Quote verteilt erhalten. Einer Aufgabe des ruhenden Gewerbebetriebes steht das Verhalten der Klägerin und der Beigeladenen E entgegen. Nach dem unbestrittenen Vortrag des Finanzamtes wurden für die Jahre 2012 bis 2016 Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die C & Co. KG i.L. erklärt.

76
Eine spätere Betriebsaufgabe kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (vgl. BFH-Urteil vom 19.03.2009 IV R 45/06, BFHE 225, 334, BStBl II 2009, 902) nur dann angenommen werden, wenn sie den äußeren Umständen nach klar zu erkennen und der Zeitpunkt eindeutig bestimmbar ist; dazu bedarf es in der Regel einer ausdrücklichen Aufgabeerklärung. Daran fehlt es im Streitfall.

77
Das Erklärungsverhalten für 2011 ist nach den äußeren Umständen bereits nicht klar genug, um daraus eine eindeutige Abkehr vom bisherigen Erklärungsverhalten ableiten zu können. Einerseits wird zwar eine Anlage V eingereicht, die jedoch nicht ausgefüllt wird. In der Anlage hierzu wird auf den Jahresüberschuss einer zuvor bereits eingereichten Bilanz für die KG i.L. abgestellt, die aber wiederum nicht von allen Nacherben unterschrieben wurde. Zudem wurden die Einkünfte für die C GmbH & Co. KG i.L. erklärt und nicht für die Erbengemeinschaft. Für die Folgejahre wurden wieder Einkünfte aus Gewerbebetrieb erklärt. Aus diesem nicht eindeutigen Verhalten kann nicht ein Betriebsaufgabewille aller an der KG Beteiligten angenommen werden, die zudem untereinander stark zerstritten waren.

78
ff) Auch in der formellen Änderung des Grundbuches durch Eintragung der Erbengemeinschaft als Eigentümerin der Grundstücke im Jahr 2015 kann nach Ansicht des Senates keine (konkludente) Betriebsaufgabe gesehen werden, denn der dem Grundbuch gegenüber gestellte Antrag war erkennbar nicht von dem Willen getragen, die Betriebsaufgabe zu erklären mit der Konsequenz der Versteuerung der stillen Reserven an den Grundstücken. Auch ist nicht ersichtlich, dass die Erbengemeinschaft nunmehr als Vermieter der Grundstücke aufgetreten ist bzw. dass im Jahr 2015 Einkünfte für die Erbengemeinschaft erklärt worden sind.

79
e) Erst mit der Veräußerung der betrieblichen Grundstücke durch notariellen Kaufvertrag vom 28.10.2016 an die R KG und Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten mit Kaufpreiszahlung am 07.01.2017, wurde der ruhende Gewerbebetrieb beendet, da mit den beiden Grundstücken die wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Dritten übertragen worden sind. Mit Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten am 07.01.2017 auf den Erwerber ging das wirtschaftliche Eigentum an den wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen Dritten über. Dieser Übergang führt nach Ansicht des Senates zur Betriebsaufgabe. Das Veräußerungsgeschäft wurde mit der Übertragung des Eigentums an den beiden Betriebsgrundstücken nach Kaufpreiszahlung am 07.01.2017 im Jahr 2017 realisiert und der Betrieb demnach im Jahr 2017 aufgegeben, da keine wesentlichen Betriebsgrundlagen mehr vorhanden waren. Sowohl die eingereichte E-Bilanz als auch die GuV für 2017 geben als Ende des Wirtschaftsjahres der C & Co. KG i.L. den 09.01.2017 an, also ein Datum zwei Tage nach Erhalt des Geldes aus der Veräußerung der beiden Betriebsgrundstücke. Anhaltspunkte für eine weitere Geschäftstätigkeit über den 09.01.2017 sind nicht ersichtlich. Für die C & Co. KG i.L. wurden

Einnahmen oder Ausgaben für eine solche Tätigkeit nach dem 09.01.2017 auch nicht mehr erklärt. Damit wurde der Betrieb im Jahr 2017 aufgegeben. Daran ändert auch nichts, dass für die C & Co. KG i.L. zum 01.01.2017 noch keine Anfangsbilanz erstellt wurde. Nach den Angaben des Finanzamtes wurde für das Jahr 2016 eine Steuererklärung für die C & Co. KG i.L. eingereicht und hierzu eine Bilanz auf den 31.12.2016 erstellt.

80
3. Die Höhe des Veräußerungs-/Betriebsaufgabegewinns, der im Rahmen der C & Co. KG i.L. erzielt wurde, ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Er wurde vom Finanzamt in Höhe von 2.852.127,01 € festgestellt und wurde nach den Angaben in der Steuererklärung vom 10.11.2022 ermittelt. Der Prozessbevollmächtigte hat in der mündlichen Verhandlung lediglich mitgeteilt, dass er im Fehlen einer Anfangsbilanz zum 01.01.2017 einen (formellen) Fehler in der Ermittlung des Aufgabegewinns sehe. Dass ein solcher Fehler Auswirkungen auf die Höhe des vom Finanzamt festgestellten Veräußerungsgewinns hat, wurde nicht vorgetragen und ist für den Senat auch nicht ersichtlich.

81
4. Soweit der Prozessbevollmächtigte im Verhalten des bereits verstorbenen G eine Verletzung des Eigentumsgrundrechts der Nacherbinnen sieht, fehlt es an einer Auswirkung auf den vorliegenden Streitfall. Grundrechte schützen den Freiheitsraum des Einzelnen vor Übergriffen der öffentlichen Gewalt, es sind Abwehrrechte des Bürgers gegen den Staat. Auf eine Verletzung durch den Bruder kann sich die Klägerin im vorliegenden Verfahren nicht berufen. Ebenso wenig wird die Klägerin durch den angefochtenen Feststellungsbescheid in ihren Grundrechten unter dem Aspekt der „Festschreibung einer Grundrechtsverletzung durch die Vorerbin“ verletzt, da es sich hierbei wiederum im Kern um ein von der Klägerin empfundene Benachteiligung im Rahmen der Nachfolge nach F handelt und nicht primär um einen Eingriff durch staatliches Handeln. Die Klägerin kann sich nach Ansicht des Senates nicht erfolgreich auf einen Grundrechtseingriff berufen, wenn ihr Einkünfte, wie erklärt, zugerechnet und diese durch Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen festgestellt werden.

II.

82
Die Revision war nicht zuzulassen, da kein Zulassungsgrund im Sinne von § 115 Abs. 2 FGO gegeben ist.

III.

83
Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, nach der die unterlegene Klägerin die Kosten des Verfahrens zu tragen hat.

IV.

84
Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht nach § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig; die Beigeladenen haben insbesondere keine Sachanträge gestellt.