Urteil vom 18. Dezember 2014, IV R 59/11

Gewerbesteuerpflicht eines nach § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG als laufender Gewinn zu erfassenden Veräußerungsgewinns

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2, GewStG § 9 Nr 2, EStG § 16 Abs 2 S 3, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, UmwStG § 18 Abs 4, EStG VZ 2005 , GewStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 24. Oktober 2011, Az: 6 K 6183/08

Leitsätze

NV: Der Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG umfasst auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen, die gemäß § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG als laufender Gewinn zu behandeln sind .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 25. Oktober 2011 6 K 6183/08 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die im Streitjahr (2005) gegründete Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine gewerblich geprägte GmbH & Co. KG, deren Gegenstand der Erwerb sowie das Halten und Verwalten von Vermögen, insbesondere Grundvermögen ist. Als Kommanditisten waren zunächst B mit einer Einlage in Höhe von 9.400 € und C mit einer Einlage in Höhe von 600 € beteiligt. Komplementärin ohne Beteiligung am Gesellschaftsvermögen war die A-GmbH, an der die beiden Kommanditisten ebenfalls beteiligt waren.

2 Mit Kaufvertrag vom 8. September 2005 veräußerte B seine Kommanditbeteiligung zum Nominalwert und mit sofortiger Wirkung an die E-KG, an deren Gesellschaftsvermögen B als einziger Kommanditist allein beteiligt war.

3 Mit Kaufvertrag vom gleichen Tag verkaufte die E-KG die erworbene Kommanditbeteiligung mit Wirkung zum 1. Januar 2006 an die in Gründung befindliche F-GmbH weiter.

4 In der Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen erklärte die Klägerin u.a. einen auf B entfallenden Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €.

5 Mit Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2005 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Einkünfte aus Gewerbebetrieb für die an der Klägerin Beteiligten fest. Zudem setzte das FA mit Bescheid vom gleichen Tage den Gewerbesteuermessbetrag für 2005 fest. Dabei behandelte es den für B erklärten Veräußerungsgewinn gemäß § 16 Abs. 2 Satz 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) als laufenden Gewinn, da B sowohl auf Seiten des Veräußerers als auch auf Seiten der Erwerberin gestanden habe.

6 Der Einspruch der Klägerin gegen den Gewerbesteuermessbescheid blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 867 abgedruckten Gründen ab.

7 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision und rügt die Verletzung materiellen Rechts. Zur Begründung verweist sie auf die Urteile des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. Juni 2008 IV R 81/06 (BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974) und vom 29. Juni 2011 X R 39/07 (BFH/NV 2012, 16).

8 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf Null festgesetzt wird.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG geht zwar zu Recht davon aus, dass ein aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des B an die E-KG erzielter Gewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Die Feststellungen des FG tragen aber nicht seine rechtliche Würdigung, dass B aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an der Klägerin einen Gewinn in Höhe von ... € erzielt hat.

11 1. Zu Recht geht das FG davon aus, dass der Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) auch Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen erfasst, die gemäß § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG als laufender Gewinn zu behandeln sind.

12 a) Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die Hinzurechnungen und Kürzungen nach den §§ 8 und 9 GewStG. Dieser ist um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912; vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, m.w.N.). Zu diesen --herauszurechnenden-- Bestandteilen gehören Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. August 2013 IV R 19/11, BFH/NV 2014, 75, m.w.N.; in BFH/NV 2012, 16; vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754).

13 b) Nicht herauszurechnen ist allerdings der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, soweit er gemäß § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG als laufender Gewinn gilt, weil auf Seiten des Veräußerers und des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (vgl. BFH-Urteile in BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754; in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912 Rz 27; vgl. auch H 7.1 (3) des Amtlichen Gewerbesteuer-Handbuchs 2009, Veräußerungs- und Aufgabegewinne). Mit der Verweisung im GewStG auf Vorschriften des EStG werden auch als Fiktion gestaltete Ausnahmeregelungen des EStG in das GewStG übernommen, sofern nicht die Voraussetzungen einer teleologischen Reduktion der Verweisungsnorm vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464). Für eine teleologische Reduktion des § 7 Satz 1 GewStG besteht indessen kein Anlass. Eine Ausgrenzung des nach § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG als laufender Gewinn zu behandelnden Veräußerungsgewinns aus dem Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG entspräche weder der Entstehungsgeschichte noch dem Sinn und Zweck der Norm. Sie stünde auch nicht im Einklang mit der Systematik des Gewerbesteuerrechts (vgl. ausführlich BFH-Urteil in BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754).

14 c) Aus § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (BGBl I 2002, 2715), der bestimmte Veräußerungsgewinne --darunter nach Nr. 2 der Vorschrift auch einen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist-- ausdrücklich dem Gewerbeertrag zuordnet, lässt sich nichts Gegenteiliges ableiten. Diese Vorschrift dient --ähnlich wie § 18 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995-- dem Ziel, Steuerumgehungen zu verhindern, indem Veräußerungsgewinne unter bestimmten Voraussetzungen in den Gewerbeertrag einbezogen werden (vgl. BFH-Urteile vom 28. Februar 2013 IV R 33/09, BFH/NV 2013, 1122, und vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511). Anhaltspunkte dafür, dass mit dieser Regelung Gewinne, die bereits nach § 7 Satz 1 GewStG i.V.m. § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG Bestandteile des Gewerbeertrags sind, aus dem Anwendungsbereich dieser Norm wieder herausgenommen werden sollten, vermag der Senat nicht zu erkennen.

15 d) Anders als die Klägerin meint, lässt sich auch den BFH-Urteilen in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974 und in BFH/NV 2012, 16 nichts Abweichendes entnehmen.

16 (1) Gegenstand jener Verfahren war die Frage, ob die Veräußerung von Anteilen an gewerblich geprägten Personengesellschaften, in deren Betriebsvermögen sich Grundstücke befinden, der Veräußerung von Grundstücken gleichzustellen ist und damit auf Ebene des Gesellschafters zu laufenden gewerblichen Einkünften aus gewerblichem Grundstückshandel führen kann. Anders als im Streitfall lagen den Urteilen Veräußerungen von Mitunternehmeranteilen an fremde Dritte zugrunde. Die Veräußerungsgewinne unterlagen daher auf Ebene der Personengesellschaft nicht der Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2012, 16, unter II.2., und in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.a). Die Urteile setzen sich folglich nicht mit § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG und dessen Verhältnis zu § 7 Satz 1 GewStG auseinander.

17 (2) Beide Urteile betonen vielmehr die Grundregel, dass der Gewinn einer Personengesellschaft regelmäßig bei deren Gewerbeertrag zu erfassen ist. Sofern er anteilig auch in den gewerblichen Gewinn des Gesellschafters eingeht, ist dessen Gewinn nach § 9 Nr. 2 GewStG um die betreffenden Gewinnanteile zu kürzen.

18 Die "Abweichung" von dieser Grundregel war in den Urteilsfällen dadurch bedingt, dass der Veräußerungsgewinn nicht in den Gewerbeertrag der Personengesellschaft nach § 7 Satz 1 GewStG einzubeziehen war und damit auf Ebene des Gesellschafters nicht von § 9 Nr. 2 GewStG erfasst wurde. Die den Urteilen zugrunde liegenden Fälle wiesen insofern die Besonderheit auf, dass sich die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an den Objektgesellschaften erst bei der Gesamtbetrachtung auf der Ebene des Gesellschafters (Obergesellschaft) als laufende gewerbliche Einkünfte erwiesen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974).

19 Ein Grundsatz, dass bei Vorliegen eines gewerblichen Grundstückshandels auf Ebene des Gesellschafters der Gewinn aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an grundstücksbesitzenden Personengesellschaften stets auf Ebene des Gesellschafters zu erfassen sei, lässt sich den Urteilen aber nicht entnehmen. Dies widerspräche auch der Grundregel des § 9 Nr. 2 GewStG.

20 2. Das FG ist zwar von den vorstehenden Grundsätzen ausgegangen. Seine Feststellungen tragen aber nicht das Ergebnis, dass B aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils an der Klägerin einen Gewinn in Höhe von ... € erzielt hat. Das FG führt nur aus, dass B seine Kommanditbeteiligung zum Nominalwert in Höhe von 9.400 € veräußert hat. Dies allein vermag die vom FG angenommene Höhe des Veräußerungsgewinns nicht zu begründen. Das FG wird die Frage, ob und ggf. in welcher Höhe B aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils einen Gewinn erzielt hat, im zweiten Rechtsgang aufzuklären haben.

21 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de