

# Urteil vom 20. September 2018, IV R 39/11

**Wirtschaftliches Eigentum an einem Mitunternehmeranteil; Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II (Anteil an einer Kapitalgesellschaft) als Bestandteil des Gewerbeertrags**

ECLI:DE:BFH:2018:U.200918.IVR39.11.0

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG § 7 S 2 Nr 2, EStG VZ 2005 , GewStG VZ 2005

vorgehend FG Hamburg, 12. Juli 2011, Az: 1 K 43/10

## Leitsätze

1. Vor der zivilrechtlichen Übertragung des Gesellschaftsanteils ist dem Erwerber eines Anteils an einer Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung nur dann zuzurechnen, wenn der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und Mitunternehmerrisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind (Anschluss an BFH-Urteile vom 22. Juni 2017 IV R 42/13, BFHE 259, 258, und vom 1. März 2018 IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539) .
2. Der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils unter Einschluss des zum Sonderbetriebsvermögen II gehörenden Anteils an einer Kapitalgesellschaft gehört gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag .

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 13. Juli 2011 1 K 43/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

### A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der A GmbH & Co. KG (A-KG), die in den Streitjahren (2003 bis 2005) Produkte für ... vertrieb. Komplementärin der A-KG war die nicht am Kapital beteiligte A-GmbH. Das Wirtschaftsjahr der A-KG wich in den Streitjahren vom Kalenderjahr ab (1. Oktober bis 30. September).
- 2 Alleiniger Kommanditist der A-KG sowie alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH war zunächst B. Im Jahr 1998 verkaufte B jeweils 49 % seiner Kommanditanteile an der A-KG sowie seiner Geschäftsanteile an der A-GmbH an die C-GmbH. Ende 2000 brachte B seine verbliebenen Anteile (jeweils 51 %) an der A-KG und der A-GmbH in die B-GmbH ein.  
Mit Vertrag vom 27. September 2001 --Teil A. Kauf- und Abtretungsvertrag-- veräußerte die B-GmbH einen 31 %-igen Anteil an der A-GmbH zum Preis von ... DM und einen 50 %-igen Anteil an der A-KG zum Preis von ... DM an die C-GmbH, so dass der B-GmbH noch ein 20 %-iger Anteil an der A-GmbH (Geschäftsanteil in Höhe von 20.000 DM bzw. 10.400 €) und ein 1 %-iger Anteil an der A-KG (Kommanditanteil 300 DM) verblieben. Zugleich wurden geänderte Gesellschaftsverträge der A-GmbH und A-KG geschlossen.
- 3 In § 3 des Kauf- und Abtretungsvertrags machten sich die Vertragsparteien wechselseitig unwiderrufliche, unbefristete, jedoch nicht vor dem 1. Oktober 2008 annehmbare Angebote zum Abschluss eines Kauf- und Abtretungsvertrags bezüglich der restlichen Anteile der B-GmbH an der A-KG und der A-GmbH. Kauf und Abtretung

sollten zu einem Gesamtpreis erfolgen, der sich bezogen auf den Geschäftsanteil an der A-GmbH in Höhe von nominal 20.000 DM bei Zugrundelegung des geprüften und von den Gesellschaftern festgestellten konsolidierten Jahresabschlusses des der Annahmeerklärung vorangegangenen Geschäftsjahrs gemäß § 12 des Gesellschaftsvertrags der A-GmbH ergibt "(5,5 x Profit Before Tax and Minorities)" mit der Maßgabe, dass der Gesamtpreis mindestens ... DM und höchstens ... DM für den Fall betragen sollte, dass die Annahme bis einschließlich 31. Dezember 2008 erfolgt.

- 4 § 12 des Gesellschaftsvertrags der A-GmbH vom 27. September 2001 sah für die Berechnung einer Abfindung bei Ausscheiden eines Gesellschafters die Ermittlung eines Auseinandersetzungskapitals vor. Dieses sollte sich nach dem "5,5-fachen ... des Wertes" errechnen, der sich bezogen auf den geprüften und von den Gesellschaftern festgestellten konsolidierten Jahresabschluss des dem Zeitpunkt des Ausscheidens vorausgegangenen Geschäftsjahrs ergibt. An dem so ermittelten Auseinandersetzungskapital sollte der ausscheidende Gesellschafter gemäß seiner Beteiligung an der Gesellschaft beteiligt sein. Bezogen auf den von der B-GmbH gehaltenen Geschäftsanteil an der A-GmbH in Höhe von 20.000 DM bzw. 10.400 € und deren Kommanditanteil an der A-KG in Höhe von 300 DM sollte jedoch der Gesamtbetrag der an die B-GmbH zu zahlenden Abfindung im Fall ihres Ausscheidens aus den Gesellschaften in der Zeit vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2008 mindestens ... DM und höchstens ... DM betragen. Für den Fall eines Ausscheidens der B-GmbH in der Zeit vom 1. Oktober 2004 bis 1. Oktober 2008 sollte deren Abfindung höchstens ... DM betragen. Die gleiche Abfindungsregelung war in § 13 des Gesellschaftsvertrags der A-KG vom 27. September 2001 getroffen worden. Zudem war in § 14 des Gesellschaftsvertrags der A-KG eine solche Berechnung des bei Ausübung eines Vorerwerbsrechts der C-GmbH zu entrichtenden Gesamtkaufpreises vorgesehen.
- 5 Teil D. des Vertrags vom 27. September 2001 enthielt unwiderrufliche wechselseitige Übernahme-/Übertragungsangebote der B-GmbH und C-GmbH bezüglich der Anteile der B-GmbH an der A-GmbH und der A-KG u.a. für den Fall, dass beide Vertragspartner bei einer nach dem Gesetz oder dem Gesellschaftsvertrag der einen und/oder der anderen Gesellschaft einstimmig zu treffenden Entscheidung nicht übereinstimmend abstimmen. Auch in diesem Zusammenhang war ein nach Maßgabe des § 12 des Gesellschaftsvertrags der A-GmbH zu bestimmender Gesamtpreis vereinbart. Bei einer Annahme des Angebots im Zeitraum vom 1. Oktober bis 31. Dezember 2008 war ein Gesamtkaufpreis von mindestens ... DM und höchstens ... DM und bei einer Annahme im Zeitraum vom 1. Oktober 2004 bis 1. Oktober 2008 ein Gesamtkaufpreis von höchstens ... DM bestimmt.
- 6 Mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 26. September 2003 veräußerte die B-GmbH ihre verbliebenen Beteiligungen an der A-GmbH (20 %) und der A-KG (1 %) an die C-GmbH. Von dem Gesamtkaufpreis in Höhe von ... € entfielen auf den Geschäftsanteil an der A-GmbH ... € und auf die Kommanditbeteiligung an der A-KG ... €. In § 3 Ziff. 1 Buchst. f des Vertrags übernahm die B-GmbH eine Freistellungsverpflichtung gegenüber der C-GmbH bezüglich etwa anfallender Gewerbesteuer einschließlich etwaiger steuerlicher Nebenleistungen i.S. des § 3 Abs. 4 der Abgabenordnung (AO) auf den Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf und/oder der Übertragung der Anteile an der A-KG und der A-GmbH.
- 7 Mit Verschmelzungsvertrag vom 20. Dezember 2005 wurde die A-GmbH (Komplementärin der A-KG) als übertragender Rechtsträger auf die C-GmbH (zuletzt alleinige Kommanditistin der A-KG) als übernehmender Rechtsträger verschmolzen, wobei die Firma der C-GmbH in die der bisherigen A-GmbH geändert wurde. Im Zuge weiterer Verschmelzungsvorgänge mit Übernahme weiterer Gesellschaften wurde die Firma der C-GmbH (zu jener Zeit "A-GmbH") am 6. Mai 2008 erneut geändert und lautet seither ... GmbH (Klägerin).
- 8 Die Anteile an der A-GmbH wurden in den Jahren 2000 bis 2002 in so bezeichneten "Ergänzungsbilanzen" der Kommanditisten (B bzw. B-GmbH sowie C-GmbH) bei der A-KG erfasst, Dividenden der A-GmbH wurden als Sonderbetriebseinnahmen behandelt.
- 9 In der für die A-KG abgegebenen Gewerbesteuererklärung für 2003 und Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung für 2003 wurde der Gewinn der B-GmbH aus der Veräußerung ihres Geschäftsanteils an der A-GmbH (20 %) und ihres Kommanditanteils an der A-KG (1 %) als nicht gewerbesteuerpflichtig angesehen. Unter dem 28. Oktober 2005 ergingen jeweils unter Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäße Bescheide für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen sowie über den Gewerbesteuermessbetrag (Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2003 auf 0 €).
- 10 Nach einer die A-KG betreffenden Außenprüfung für die Streitjahre (Prüfungsbericht vom 6. Oktober 2008) gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, dass der Anteilsverkauf aufgrund des

Kauf- und Abtretungsvertrags vom 26. September 2003 die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft darstelle, die nach § 7 Satz 2 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (GewStG) gewerbsteuerpflichtig sei. Entgegen dieser Vorschrift sei der Veräußerungsvorgang bislang im Rahmen des Sonderbetriebsvermögens der veräußernden B-GmbH als gewerbsteuerfrei behandelt worden. Der im Prüfungsbericht berechnete Veräußerungsgewinn belief sich unter Berücksichtigung der darauf entfallenden Gewerbesteuer auf ... €. Im Hinblick auf die im Kaufvertrag vereinbarte Freistellungsverpflichtung der Verkäuferin (B-GmbH) bezüglich anfallender Gewerbesteuer einschließlich etwaiger steuerlicher Nebenleistungen auf den Veräußerungsgewinn wurde eine Minderung des Veräußerungsgewinns und der Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt. Dies führte zu einem niedrigeren Ansatz des Mehrkapitals in der Ergänzungsbilanz der C-GmbH bei der A-KG und darauf aufbauend zu einer um 8.759,41 € geringeren Abschreibung des Firmenwerts der A-KG für die Folgejahre.

- 11 Unter dem 28. Januar 2009 erließ das FA gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2004 und 2005 sowie unter dem 30. Januar 2009 einen geänderten Bescheid für 2003 über den Gewerbesteuermessbetrag (Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2003 auf 119.735 €). Mit Bescheid vom 30. Januar 2009 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2003 wurde der vorangegangene Bescheid vom 7. Juni 2006 über den verbleibenden Verlustvortrag nach § 164 Abs. 2 AO aufgehoben. Der Einspruch (jetzt) der Klägerin wurde mit Einspruchsentscheidung vom 17. Februar 2010 als unbegründet zurückgewiesen.
- 12 Die von der Klägerin mit dem Ziel erhobene Klage, den streitbefangenen Veräußerungsgewinn nicht als Gewerbeertrag der A-KG zu behandeln mit der Folge, dass dieser für 2003 entsprechend niedriger anzusetzen, der Gewerbesteuermessbetrag 2003 auf 0 € festzusetzen, ein vortragsfähiger Gewerbeverlust auf den 31. Dezember 2003 in Höhe von ... € festzustellen und für die Jahre 2004 und 2005 wegen höherer Anschaffungskosten der 1 %-igen Beteiligung der C-GmbH an der A-KG eine um jeweils 8.759,41 € höhere Abschreibung auf den Firmenwert der A-KG in der Ergänzungsbilanz der C-GmbH (jetzt Klägerin) zu berücksichtigen sei, wies das Finanzgericht (FG) Hamburg mit Urteil vom 13. Juli 2011 1 K 43/10 ab. Der Gewinn der B-GmbH aus der Veräußerung ihres restlichen Kommanditanteils an der A-KG (1 %) gehöre nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der A-KG. Auch der Gewinn aus der Veräußerung des restlichen Anteils der B-GmbH an der A-GmbH sei in den Gewerbeertrag der A-KG einzubeziehen, weil es sich insoweit jedenfalls um gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II der B-GmbH bei der A-KG gehandelt habe.
- 13 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 14 Nachdem die Klägerin zunächst auch geltend gemacht hatte, die Vorschrift des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG verstoße gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (Art. 3 Abs. 1, Art. 20 des Grundgesetzes), und insoweit die Aussetzung des Revisionsverfahrens und eine Vorlage an das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) beantragt hatte, hat der erkennende Senat das Revisionsverfahren mit Beschluss vom 23. Januar 2014 IV R 39/11 bis zu einer Entscheidung des BVerfG über die gegen das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. Juli 2010 IV R 29/07 (BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511) erhobene Verfassungsbeschwerde (Aktenzeichen des BVerfG 1 BvR 1236/11) ausgesetzt. Mit Urteil vom 10. April 2018 1 BvR 1236/11 (BStBl II 2018, 303) hat das BVerfG jene Verfassungsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen.
- 15 Nach Fortführung des Revisionsverfahrens ist die Klägerin der Ansicht, dass zwar nach Maßgabe der vorgenannten Entscheidung des BVerfG davon auszugehen sei, dass § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG verfassungsgemäß sei und insbesondere keine verfassungswidrige Rückwirkung angenommen werden könne. Der Gewinn der B-GmbH aus der Veräußerung des ihr zuletzt verbliebenen 1 %-igen Kommanditanteils an der A-KG und des 20 %-igen Anteils an der A-GmbH gehöre jedoch bereits nach einfach-rechtlichen Maßstäben nicht zum Gewerbeertrag der A-KG. Denn die B-GmbH sei entgegen der Auffassung des FG keine Mitunternehmerin der A-KG gewesen. Die Beteiligung der B-GmbH bleibe sowohl hinsichtlich der Mitunternehmerinitiative als auch des -risikos hinter dem für eine Mitunternehmerstellung geforderten Mindeststandard zurück. Nach dem Kauf- und Abtretungsvertrag vom 27. September 2001 habe die C-GmbH bei abweichendem Stimmverhalten der Gesellschafter den verbliebenen Kommanditanteil der B-GmbH durch einseitige Erklärung gegen ein Entgelt an sich ziehen können. Die B-GmbH habe ihr Stimmverhalten an das der C-GmbH anpassen müssen, um nicht aus der A-KG herausgedrängt zu werden. Eine derartige Beschränkung der Beteiligungsrechte führe nach dem BFH-Urteil vom 11. Oktober 1988 VIII R 328/83 (BFHE 155, 514, BStBl II 1989, 762) zu einer Einschränkung der Mitunternehmerinitiative. Diese bleibe damit im Streitfall wesentlich hinter dem gesetzlichen Mindeststandard des in der Gesellschafterversammlung stimm- und widerspruchsberechtigten Kommanditisten zurück. Eine geringe Ausprägung der Mitunternehmerinitiative könne im

Streitfall auch nicht durch ein besonders hohes Mitunternehmerrisiko ausgeglichen werden. Dieses bleibe ebenfalls hinter dem gesetzlichen Mindeststandard nach § 161 Abs. 2, § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs und § 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs zurück, denn die B-GmbH sei nicht in dem gebotenen Umfang am Geschäftswert und den stillen Reserven der A-KG beteiligt gewesen.

- 16** Die Klägerin beantragt,  
das angefochtene Urteil des FG Hamburg vom 13. Juli 2011 1 K 43/10 und die Einspruchsentscheidung vom 17. Februar 2010 aufzuheben,  
den Bescheid vom 30. Januar 2009 für 2003 über den Gewerbesteuermessbetrag dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 0 € festgesetzt wird,  
den Bescheid vom 30. Januar 2009 über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2003 dahingehend zu ändern, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von ... € festgestellt wird, und  
die Bescheide vom 28. Januar 2009 für 2004 und 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen dahingehend zu ändern, dass jeweils eine um 8.759,41 € höhere Abschreibung auf den Firmenwert der A-KG in der Ergänzungsbilanz der Klägerin berücksichtigt wird.
- 17** Das FA beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### B.

- 18** Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19** I. Das FG hat hinsichtlich der Gewinnfeststellung 2004 und 2005 keine notwendige Beiladung versäumt. In den Wirtschaftsjahren 2003/2004 und 2004/2005 waren an der A-KG nur noch die nicht am Vermögen beteiligte A-GmbH als Komplementärin und die C-GmbH (heute Klägerin) als Kommanditistin beteiligt. Die A-GmbH wurde mit Verschmelzungsvertrag vom 20. Dezember 2005 auf die C-GmbH verschmolzen. Mit dem Übergang des Gesellschaftsvermögens der A-KG im Wege der Anwachsung auf die C-GmbH als verbliebene Gesellschafterin wurde die A-KG ohne Liquidation vollbeendet. Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung ohne Abwicklung, lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (näher z.B. BFH-Urteil vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, Rz 12, m.w.N.). Als ehemalige Gesellschafterin der A-KG ist nur die Klägerin, die einen höheren Ergänzungsbilanzverlust begehrt, von den streitigen Gewinnfeststellungen betroffen; zudem ist sie auch Rechtsnachfolgerin der A-GmbH als der einzigen weiteren ehemaligen Gesellschafterin der A-KG. Das FG hat deshalb zutreffend angenommen, dass hinsichtlich der streitbefangenen Gewinnfeststellungen nunmehr einzig die Klägerin als hiervon betroffene ehemalige Gesellschafterin der A-KG klagebefugt ist. Hinsichtlich des streitbefangenen Gewerbesteuermessbetrags 2003 und der angegriffenen gewerbesteuerlichen Verlustfeststellung auf den 31. Dezember 2003 ist die Klägerin bereits als Gesamtrechtsnachfolgerin der A-KG (und damit neue Steuerschuldnerin) klagebefugt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 67/07, Rz 13 und 19, m.w.N.).
- 20** II. Die Würdigung des FG, dass der im Streitjahr 2003 von der B-GmbH erzielte Gewinn aus der Veräußerung ihres restlichen Anteils an der A-KG gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der A-KG gehört, weil die B-GmbH zum Zeitpunkt der Veräußerung Mitunternehmerin der A-KG gewesen ist, ist auf der Grundlage der nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den erkennenden Senat deshalb nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG revisionsrechtlich im Ergebnis nicht zu beanstanden.
- 21** 1. Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag (auch) der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Die Vorschrift ist --was auch die Klägerin nicht mehr anzweifelt-- verfassungsgemäß (BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303).
- 22** a) Für den in dieser gewerbesteuerrechtlichen Norm verwendeten Begriff des Mitunternehmers ist die einkommensteuerliche Begriffsbestimmung maßgebend (vgl. auch Roser in Lenski/ Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 7 Rz 375). Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder --in Ausnahmefällen-- eine diesem wirtschaftlich

vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (z.B. BFH-Urteil vom 1. März 2018 IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 32, m.w.N.).

- 23** b) Steht bei einer Personengesellschaft --wie hinsichtlich der A-KG zwischen den Beteiligten jedenfalls für die Zeit bis zum Abschluss der Verträge vom 27. September 2001 unstreitig ist-- fest, dass die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt sind, ist vor der zivilrechtlichen Übertragung eines Gesellschaftsanteils dem Erwerber eines Anteils an dieser Personengesellschaft die Mitunternehmerstellung des Veräußerers nur dann als wirtschaftlicher Inhaber des Mitunternehmeranteils (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO) zuzurechnen, wenn der Erwerber rechtsgeschäftlich eine auf den Erwerb des Gesellschaftsanteils gerichtete, rechtlich geschützte Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann, und Mitunternehmerisiko sowie Mitunternehmerinitiative vollständig auf ihn übergegangen sind (BFH-Urteile vom 22. Juni 2017 IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 33 f.; in BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 32 f.).
- 24** 2. Nach diesen Maßstäben ist das FG im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die C-GmbH die B-GmbH nicht bereits vor der zivilrechtlichen Übertragung des der B-GmbH zuletzt verbliebenen Kommanditanteils an der A-KG aufgrund des Kauf- und Abtretungsvertrags vom 26. September 2003 vollständig aus ihrer Mitunternehmerstellung verdrängt hat. Denn die B-GmbH hat bis dahin jedenfalls weiterhin Mitunternehmerisiko getragen, ohne dass es auf den Grad der Ausprägung des Mitunternehmerisikos der B-GmbH ankommt. Deshalb kann die von den Beteiligten eingehend erörterte Frage, inwieweit die B-GmbH bis dahin auch noch Mitunternehmerinitiative entfalten konnte, nach den vorgenannten Maßstäben offen bleiben.
- 25** a) Mitunternehmerisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg und Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.V.3.b cc und C.V.3.c; vgl. auch BFH-Urteile vom 30. Juni 2005 IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994, unter 1.; vom 21. Oktober 2015 IV R 43/12, BFHE 252, 193, BStBl II 2016, 517, Rz 30, und vom 13. Juli 2017 IV R 41/14, BFHE 258, 459, BStBl II 2017, 1133, Rz 20).
- 26** b) Aufgrund der vom FG festgestellten Umstände des Streitfalls geht der erkennende Senat davon aus, dass die B-GmbH bis zuletzt am Erfolg und Misserfolg des gewerblichen Unternehmens der A-KG teilgenommen hat, auch wenn das FG zur Frage eines Übergangs des Mitunternehmerisikos auf die C-GmbH nicht explizit Stellung genommen hat (z.B. BFH-Urteil in BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 36, m.w.N.). Dass die B-GmbH bis zuletzt an Gewinn und Verlust beteiligt war, hat auch die Klägerin nicht in Abrede gestellt. Inwieweit die B-GmbH darüber hinaus an den im Anlagevermögen der A-KG ruhenden stillen Reserven beteiligt war, bedarf keiner Beantwortung, weil bereits ein verbleibender Rest an Mitunternehmerisiko dazu führt, dass eine Mitunternehmerstellung nicht abweichend von § 39 Abs. 1 AO dem Erwerber eines Gesellschaftsanteils (wirtschaftlich) zugerechnet werden kann. Es fehlt deshalb im Streitfall schon an dem notwendigen vollständigen Übergang (auch) des Mitunternehmerisikos auf die erwerbende C-GmbH.
- 27** 3. Nach alledem ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG die B-GmbH im Rahmen der Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG als Mitunternehmerin der A-KG angesehen hat.
- 28** III. Auch die Würdigung des FG, dass der Gewinn der B-GmbH aus der Veräußerung ihrer restlichen Beteiligung an der A-GmbH nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der A-KG zählt, hält revisionsrechtlicher Überprüfung stand. Zwar handelt es sich bei der Beteiligung an einer GmbH nicht um einen Mitunternehmeranteil. Ausgehend von der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Ansicht des FG, dass die Beteiligung der B-GmbH an der A-GmbH als (gewillkürtes) Sonderbetriebsvermögen II der B-GmbH bei der A-KG anzusehen sei (B.III.1.), gehört jedoch der Gewinn aus der Veräußerung der Kapitalbeteiligung ebenfalls gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der A-KG (B.III.2.).
- 29** 1. a) Zum Sonderbetriebsvermögen II eines Gesellschafters bei einer Personengesellschaft zählen nach der Rechtsprechung des BFH Wirtschaftsgüter, die geeignet und bestimmt sind, der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft zu dienen (z.B. BFH-Urteil vom 23. Februar 2012 IV R 13/08, Rz 53, m.w.N.). Die Beteiligung muss --wie in dem hier vorliegenden Fall der Beteiligung eines Kommanditisten an der Komplementär-GmbH-- ein Mittel darstellen, besonderen Einfluss auf die Personengesellschaft auszuüben und damit unmittelbar die Stellung des Gesellschafters (Kommanditisten) in der Personengesellschaft zu stärken (z.B. BFH-Urteile vom 3. März 1998 VIII R 66/96, BFHE 185, 422, BStBl II 1998, 383, unter II.1.; vom 1. Februar 2001 IV R 3/00, BFHE 194,

13, BStBl II 2001, 520, unter 1.a, jeweils m.w.N.). Die Beteiligung des Mitunternehmers an einer Kapitalgesellschaft ist notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, wenn der Mitunternehmer seine bei der Kapitalgesellschaft bestehende Machtstellung in den Dienst des Unternehmens der Personengesellschaft stellt (BFH-Urteil vom 7. Juli 1992 VIII R 2/87, BFHE 168, 322, BStBl II 1993, 328, unter 2.b). Ist zweifelhaft, ob die Beteiligung ggf. nur zur privaten Vermögensanlage gehalten wird, setzt die Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen II die ausdrückliche Widmung für die Mitunternehmerschaft voraus; die Beteiligung gehört dann zum gewillkürten Sonderbetriebsvermögen II.

- 30** b) Es kann offen bleiben, ob nach diesen Maßstäben die Beteiligung der B-GmbH an der A-GmbH zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der B-GmbH bei der A-KG gezählt hat. Auf der Grundlage der Feststellungen des FG ist dessen Würdigung, dass es sich insoweit jedenfalls um gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen II gehandelt habe, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Danach sind die Anteile der B-GmbH an der A-GmbH --wie bei anderen an der A-GmbH beteiligten Gesellschaftern der A-KG-- in einer "Ergänzungsbilanz" bei der A-KG ausgewiesen und damit subjektiv dazu bestimmt worden, dem Betrieb der A-KG und der Stärkung der Mitunternehmerstellung der B-GmbH zu dienen; denn die subjektive Bestimmung setzt voraus, dass das Wirtschaftsgut in der Buchführung und Bilanz des Sonderbetriebsvermögens oder auch in der steuerlichen Gesamtbilanz der Mitunternehmerschaft ausgewiesen wird (z.B. BFH-Urteil vom 31. Januar 1991 IV R 2/90, BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786, unter II.4., m.w.N.). Dass dabei formal eine unrichtige Bezeichnung als "Ergänzungsbilanz" (zur anderweitigen Funktion einer solchen Bilanz z.B. BFH-Urteil vom 20. November 2014 IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 17, m.w.N.) verwendet wird, stellt die subjektive Bestimmung nicht in Frage. Weiterhin durfte das FG auch davon ausgehen, dass die Beteiligung an der A-GmbH objektiv geeignet war, dem Betrieb der Personengesellschaft oder der Beteiligung der B-GmbH als Mitunternehmerin an der Personengesellschaft zu dienen oder diese zu fördern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 164, 309, BStBl II 1991, 786, unter II.4., m.w.N.). Dies gilt selbst dann, wenn die A-GmbH in erheblichem Maße auf einem eigenen Geschäftsfeld tätig geworden sein sollte.
- 31** 2. In den Gewerbeertrag einer Personengesellschaft ist auch der Gewinn einzubeziehen, den ein Gesellschafter (Mitunternehmer) aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II erzielt (BFH-Urteil vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742). Durch die Verweisung in § 7 Satz 1 GewStG auf die Gewinnermittlungsvorschriften des EStG werden nach ständiger Rechtsprechung des BFH entsprechend der einkommensteuerrechtlichen Handhabung auch die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens sowie die Sonderbetriebseinnahmen und die Sonderbetriebsausgaben in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen (BFH-Urteil in BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.a aa, m.w.N.). Die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens in die Ermittlung des Gewinns und des Gewerbeertrags beruht auf der Wertung der Gesellschafter als (Mit-)Unternehmer des Betriebs. Auch der Gewinn aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen II zählt zum Gewinn der Mitunternehmerschaft. Dies gilt nicht nur für die Einkommensteuer, sondern ebenso für die Gewerbesteuer (ausführlich dazu BFH-Urteil in BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.a bb).
- 32** Wird --wie im Streitfall-- im Zusammenhang mit der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters als Mitunternehmer auch die als Sonderbetriebsvermögen II bei der KG zu behandelnde Beteiligung an der (Komplementär-)Kapitalgesellschaft übertragen, so richtet sich auch die Einbeziehung des einsprechenden Veräußerungsgewinns in den Gewerbeertrag der KG nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG. Denn als Sonderbetriebsvermögen II ist die Kapitalbeteiligung Bestandteil des veräußerten Mitunternehmeranteils.
- 33** IV. Nachdem die Berechnung des streitgegenständlichen Veräußerungsgewinns zwischen den Beteiligten nicht im Streit ist, sieht der Senat --wie bereits das FG-- von weiteren Ausführungen ab. Das Gleiche gilt für die nur auf Grund des Streits um die Mitunternehmerstellung der B-GmbH streitigen Folgerungen für die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31. Dezember 2003 sowie für die Gewinnfeststellungen 2004 und 2005.
- 34** V. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)