Urteil vom 15. Juni 2023, IV R 30/19

Mitunternehmerschaft und sachliche Gewerbesteuerpflicht für eine juristische Sekunde

ECLI:DE:BFH:2023:U.150623.IVR30.19.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 7 S 2 Nr 2, EStG § 5 Abs 1, EStG § 6 Abs 5, EStG § 15 Abs 1 S 1, EStG § 15 Abs 2, EStG § 15 Abs 3 Nr 2, AO § 39 Abs 1, AO § 39 Abs 2 Nr 1, AO § 41 Abs 1, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, BGB § 134, GG Art 106 Abs 6, UmwG § 123, UmwG § 131 Abs 1 Nr 1, UmwStG 2006 § 20 Abs 5, UmwStG 2006 § 20 Abs 6, UmwStG 2006 § 24, KredWG § 32, EStG VZ 2007 , GewStG VZ 2007

vorgehend FG München, 26. Oktober 2018, Az: 8 K 3142/15

Leitsätze

Eine Mitunternehmerschaft kann auch für lediglich eine juristische Sekunde bestehen. In einem derartigen Fall kann sie auch für diese juristische Sekunde sachlich gewerbesteuerpflichtig sein.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.10.2018 - 8 K 3142/15 aufgehoben.

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

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die X-AG überführte Anfang des Jahres 2005 Kredite im Umfang von ... € in ein Segment "..."; dieses Segment sollte abgebaut werden. Für den Bereich notleidender und leistungsgestörter Kredite sollte eine Reduzierung durch Verkauf erfolgen. Ein Bestandteil des Segments mit einem Umfang von circa ... € (Kreditportfolio) ... sollte veräußert werden.

2 Da die in dem Kreditportfolio enthaltenen Darlehen nicht gekündigt beziehungsweise unkündbar waren, sollten die Kreditverhältnisse zusammen mit sämtlichen Rechten und Pflichten aus den bankmäßigen Geschäftsverbindungen mit den Kunden ohne deren Zustimmung durch Ausgliederung zur Aufnahme in eine GmbH & Co. KG übertragen werden und unmittelbar nach Wirksamwerden der Ausgliederung im Wege der Abtretung der Geschäftsanteile und Anwachsung auf einen Erwerber mit Bankerlaubnis übergehen.

3 Zu diesem Zweck gründete die X-AG im Dezember 2005 die X-KG. Alleinige Kommanditistin der X-KG war die X-AG mit einer Kommanditeinlage in Höhe von 100 €, Komplementärin war die am Vermögen der X-KG nicht beteiligte X-GmbH, deren Anteile wiederum die X-AG zu 100 % hielt. Geschäftsführerin der X-KG war die X-GmbH.

4 Nach Ansprache mehrerer Investoren ab August 2005 hatte sich die X-AG für einen Verkauf des Kreditportfolios an die Y-Ltd. ... entschieden. Am 16.01.2006 schloss sie einen Rahmenvertrag mit der Y-Ltd. mit unter anderem folgendem Inhalt:

5 Nach Buchst. C der Präambel des Rahmenvertrags beabsichtigte die X-AG als Verkäuferin, das Kreditportfolio mit allen damit verbundenen Rechten und Pflichten mittelbar zu verkaufen und zu veräußern. Zu diesem Zweck sollte

sie das Kreditportfolio im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme auf die X-KG übertragen. Die Anteile an der X-KG sollten nach den Regelungen des Rahmenvertrags verkauft und veräußert werden.

6 Dazu verkaufte die X-AG der Y-Ltd. ihre Anteile an der X-KG und an deren Komplementärin, der X-GmbH (Portfolio-Gesellschaftsanteile) jeweils mit wirtschaftlicher Wirkung zu deren Gründungszeitpunkten (Ziffer 4.1 des Rahmenvertrags). Zudem verpflichtete sie sich gegenüber der Y-Ltd., diese Anteile am geplanten Vollzugstag nach Ziffer 7.2 an die Z-GmbH, die --anders als die X-KG und die X-GmbH-- über eine Bankerlaubnis nach § 32 des Kreditwesengesetzes (KWG) verfügte, abzutreten (Ziffer 4.2 des Rahmenvertrags). Der Entwurf des Anteilsabtretungsvertrags war dem Rahmenvertrag als Anlage beigefügt.

7 Am geplanten Vollzugstag --dem Tag, an dem sämtliche Vollzugsereignisse vorgenommen worden waren, worüber ein Vollzugsprotokoll aufzustellen war (Ziffer 7.5 des Rahmenvertrags)-- sollte die X-GmbH auf der Grundlage einer dem Rahmenvertrag als Anlage beigefügten Austrittsvereinbarung unter der aufschiebenden Bedingung der Abtretung der Portfolio-Gesellschaftsanteile an die Z-GmbH aus der X-KG austreten, die X-KG damit erlöschen und ihr Vermögen im Wege der Anwachsung auf die Z-GmbH übergehen.

8 Die Ausgliederung zur Aufnahme des Kreditportfolios sollte mit wirtschaftlicher Wirkung zum 01.11.2005, 00:00 Uhr (Ausgliederungsstichtag) auf die X-KG erfolgen; das Kreditportfolio sollte in der Schluss- und in der Ausgliederungsbilanz der X-AG mit dem Basiskaufpreis (... €) angesetzt werden (Ziffer 3.2 des Rahmenvertrags).

9 Zur wirtschaftlichen Abgrenzung zwischen der X-AG und der X-KG legte der Rahmenvertrag fest, dass der X-AG die Nutzungen, Lasten und Risiken des Kreditportfolios bis zum Ausgliederungsstichtag (01.11.2005) zustanden, danach der X-KG (Ziffer 5.1 Satz 1 des Rahmenvertrags). Im Verhältnis zwischen der Verkäuferin (X-AG) und der Käuferin (Y-Ltd.) standen Nutzungen, Lasten und Risiken aus dem Kreditportfolio bis zum Cut-Off-Date (31.10.2005, 24:00 Uhr) der Verkäuferin (X-AG), danach der X-KG und damit wirtschaftlich der Käuferin (Y-Ltd.) zu (Ziffer 5.1 Satz 2 des Rahmenvertrags).

10 Als Kaufpreis für die Portfolio-Gesellschaftsanteile vereinbarten die X-AG und die Y-Ltd. unter Ziffer 6.1 des Rahmenvertrags einen Betrag von ... € (Basiskaufpreis) zuzüglich 3,75 % Zinsen jährlich für den Zeitraum ab dem Cut-Off-Date (ausschließlich) bis zum Vollzugstag (einschließlich). Abzuziehen davon waren die bei der X-AG zwischen den beiden Stichtagen eingehenden Portfolio-Eingänge, hinzuzurechnen die von der X-AG zwischen den beiden Stichtagen für das Portfolio getätigten Aufwendungen und Auszahlungen sowie ein Betrag von ... €.

11 Nach dem Rahmenvertrag mussten verschiedene aufschiebende Bedingungen eingetreten sein, bevor der Vertrag zu vollziehen war: Die Erteilung der Kartellfreigabe durch das Bundeskartellamt (Ziffer 7.1.1 des Rahmenvertrags), das Zustandekommen von Mehrheitsbeschlüssen der Aktionäre der X-AG für eine Zustimmung zu dem Ausgliederungsvertrag (Ziffer 7.1.2 des Rahmenvertrags) sowie ein Unterbleiben oder die Erfolglosigkeit von Aktionärsklagen gegen die Wirksamkeit des Ausgliederungsbeschlusses (Ziffer 7.1.3 des Rahmenvertrags).

12 Am 29.03.2006 schlossen die X-AG und die X-KG einen Ausgliederungs- und Übernahmevertrag (Ausgliederungsvertrag). Danach wurde das Kreditportfolio der X-AG im Wege der Ausgliederung zur Aufnahme nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes (UmwG) gegen Erhöhung der Kommanditeinlage der X-AG bei der X-KG von 100 € auf 100.000 € übertragen (Ziffer 1 des Ausgliederungsvertrags). Als Stichtag für die Ausgliederung wurde der 01.11.2005, 00:00 Uhr vereinbart; für Steuerzwecke war geregelt, dass die Ausgliederung wegen fehlender steuerlicher Rückwirkung mit Wirkung zum Übertragungsstichtag erfolgt, also zum Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Ausgliederung durch Eintragung in das Handelsregister der X-AG als der übertragenden Gesellschaft (Ziffern 2.1, 2.2 und 4.3 des Ausgliederungsvertrags). Die Vermögensübertragung sollte zu Buchwerten erfolgen. Soweit der Buchwert des Kreditportfolios den Wert der vereinbarten Erhöhung der Kommanditeinlage überstieg, war der Differenzbetrag dem Kapitalkonto II der X-AG bei der X-KG gutzuschreiben (Ziffer 3.2 des Ausgliederungsvertrags). Neben der Übertragung des Kreditportfolios bestimmten die Vertragsparteien, dass die Verwaltung des Kreditportfolios zwischen Ausgliederungs- und Übertragungsstichtag durch die X-AG für Rechnung der X-KG erfolgt (Ziffer 7.1 des Ausgliederungsvertrags).

13 Am aa.aa.2007 wurde die Umfirmierung der Z-GmbH in W-GmbH in das Handelsregister eingetragen.

14 Am bb.bb.2007 schlossen die X-AG sowie die W-GmbH unter Verweis auf den Rahmenvertrag vom 16.01.2006 einen Anteilsabtretungsvertrag. Die X-AG als alleinige Kommanditistin der X-KG und alleinige Gesellschafterin der X-GmbH trat ihren Kommanditanteil an der X-KG sowie ihren Geschäftsanteil an der X-GmbH an die W-GmbH ab. Die

Abtretung stand unter anderem unter der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister für die X-AG.

15 Am xx.xx.2007 wurde die Ausgliederung des Kreditportfolios in das Handelsregister für die X-AG eingetragen. Am gleichen Tag erfolgte die Eintragung des Austritts der X-GmbH aus der X-KG im Handelsregister der X-KG.

16 Die X-AG, die Y-Ltd. und die W-GmbH unterzeichneten am xx.xx.2007 ein Vollzugsprotokoll, in dem der Eintritt aller Vollzugsbedingungen bestätigt wurde.

17 In ihrer Schlussbilanz zum 31.10.2005 nach § 17 Abs. 2 UmwG wies die X-AG das Kreditportfolio in Höhe des Basiskaufpreises von ... € aus.

18 Nach Abgabe einer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 2007 wurde der Gewerbesteuermessbetrag 2007 für die W-GmbH (als Rechtsnachfolgerin der X-KG) erklärungsgemäß auf 0 € festgesetzt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

19 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) führte bei der W-GmbH als Rechtsnachfolgerin der X-KG unter anderem wegen der Gewerbesteuer des Streitjahres eine Außenprüfung durch. In dem Bericht vom ...2011 ging die Prüferin von einem bisher nicht erfassten Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils zum xx.xx.2007 in Höhe von ... € aus. Der Gewinn wurde wie folgt ermittelt:

Verkaufspreis gesamt	... €
./. Verkaufspreis für GmbH-Anteile	... €
Verkaufspreis Kommanditanteil	... €
./. Kapitalkonto zum xx.xx.2007	... €
./. Veräußerungskosten	0,00 €
Veräußerungsgewinn	... €

20 Der Gewerbeertrag für das Streitjahr wurde um diesen Gewinn von (abgerundet) ... € erhöht.

21 Das FA schloss sich den Prüfungsfeststellungen an und setzte mit Änderungsbescheid vom 12.12.2012 den Gewerbesteuermessbetrag 2007 für die W-GmbH (als Rechtsnachfolgerin der X-KG) auf ... € fest. Den Vorbehalt der Nachprüfung hob es auf. Der hiergegen gerichtete Einspruch der W-GmbH (zuletzt umfirmiert in V-GmbH - Klägerin und Revisionsbeklagte --Klägerin--) hatte keinen Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 17.11.2015).

22 Gegenstand der daraufhin erhobenen Klage der Klägerin war neben dem Gewerbesteuermessbescheid 2007 auch der ebenfalls aufgrund der Außenprüfung geänderte Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für 2007. Nach Beiladung der C-AG (vormals X-AG) wies das Finanzgericht (FG) die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid als unzulässig ab und gab der Klage gegen den Gewerbesteuermessbescheid, mit dem die Klägerin dessen Aufhebung, hilfsweise die Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags auf ... € begehrt hatte, statt. Letzteres begründete es damit, dass die X-KG im Streitjahr keinen stehenden Gewerbebetrieb unterhalten und keine werbende Tätigkeit aufgenommen habe.

23 Das FA rügt die Verletzung von § 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG).

24 Es beantragt,
das Urteil des FG vom 26.10.2018 - 8 K 3142/15, soweit es den Gewerbesteuermessbescheid 2007 betrifft, aufzuheben und die Klage abzuweisen.

25 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

26 Die Revision sei bereits unzulässig. Das FA hätte die Revision kumulativ begründen müssen, da über mehrere Rechtsfragen gestritten werde, die kumulativ im Sinne des FA als Revisionskläger beantwortet werden müssten, um

seinem Antrag entsprechen zu können. In der Sache habe das FG der Klage zu Recht stattgegeben. Die X-KG habe im Streitjahr keinen stehenden Gewerbebetrieb unterhalten. Im Übrigen sei auch kein Gewinn entstanden.

27 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

28 Die zulässige Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

29 Die Revision ist zulässig. Die Revisionsbegründung des FA ist noch ordnungsgemäß (dazu unter 1.). Die Revision ist auch begründet und das Urteil des FG aufzuheben. Zutreffend hat das FG zwar die Zulässigkeit der Klage bejaht (dazu unter 2.). Das Urteil des FG ist jedoch deshalb aufzuheben, weil es bei seiner Entscheidung, ob die X-KG nach § 2 Abs. 1 GewStG sachlich gewerbesteuerpflichtig gewesen ist, unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt hat, indem es nicht maßgeblich auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der X-KG abgestellt hat, sondern im Wesentlichen auf die Absicht der an ihr beteiligten Gesellschafter (dazu unter 3.). Die Sache ist mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen, da noch Feststellungen zur Bestimmung der Höhe des Veräußerungsgewinns und des sich daraus ergebenden Gewerbesteuermessbetrags getroffen werden müssen (dazu unter 4.).

30 1. Die Revision ist zulässig. Die Begründung entspricht noch den gesetzlichen Anforderungen.

31 a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Begründung der Revision die Angabe der Revisionsgründe durch eine bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Der Zweck der Begründungspflicht --das Revisionsgericht zu entlasten und bei seiner Arbeit zu unterstützen-- erfordert, dass die erhobene Rüge eindeutig erkennen lässt, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Insoweit muss der Revisionskläger im Einzelnen und in Auseinandersetzung mit der Argumentation des FG dartun, welche Ausführungen der Vorinstanz aus welchen Gründen unrichtig sein sollen. Betrifft das angefochtene Urteil einen einheitlichen Streitgegenstand und wird über mehrere Rechtsfragen gestritten, die kumulativ im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen, um seinem Klageantrag entsprechen zu können, bedarf die Begründung der Revision einer Darlegung der Gründe, weshalb alle Rechtsfragen im Sinne des Revisionsklägers beantwortet werden müssen. Das gilt auch dann, wenn das FG sein Urteil allein auf die Verneinung einer der Rechtsfragen gestützt hat. Da in einem solchen Fall eine Auseinandersetzung mit dem Urteil des FG in Bezug auf von diesem nicht erörterte Streitfragen nicht in Betracht kommt, muss der Revisionskläger jedenfalls erkennen lassen, dass er an seinem bisherigen Vortrag festhält.

32 Hierfür reicht etwa schon die Bezugnahme auf die erstinstanzliche Klagebegründung aus, wenn diese schlüssige Ausführungen zu der betreffenden Rechtsfrage enthält (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 07.06.2018 - IV R 11/14, Rz 20, 22, 25). Eine Einbeziehung früheren Vorbringens in einer Einspruchsentscheidung kann bereits dadurch erfolgen, dass der Revisionskläger auf ein FG-Urteil verweist, das seinerseits auf die Einspruchsentscheidung verweist (BFH-Urteil vom 01.12.2021 - II R 44/18, BFHE 275, 373, Rz 17 f.).

33 Aus dem von der Klägerin in ihrem nachgereichten Schriftsatz vom 19.06.2023 zitierten BFH-Beschluss vom 11.03.1999 - XI R 101/96 (BFH/NV 1999, 1228) ergeben sich für den Streitfall keine abweichenden Anforderungen an die Begründung der Revision. Diese Entscheidung betrifft ein mehrfach, kumulativ begründetes FG-Urteil, und nicht --wie vorliegend-- ein nur auf eine tragende Begründung gestütztes FG-Urteil. Sie ist deshalb nicht auf den Streitfall übertragbar.

34 b) Die Begründung der Revision durch das FA erfüllt noch die vorgenannten Anforderungen.

35 aa) Zwar ist das FA in seiner Revisionsbegründung vom 11.02.2020 im Wesentlichen nur auf die von dem FG verneinte Frage des Bestehens eines Gewerbebetriebs eingegangen. Das FA hat sich in seiner Revisionsbegründung gleichwohl nicht von seinem bisherigen Vorbringen insbesondere zu Grund und Höhe des streitigen Veräußerungsgewinns distanziert, sondern vielmehr noch hinreichend zum Ausdruck gebracht, dass es an dem im angegriffenen Gewerbesteuermessbescheid zugrunde gelegten Veräußerungsgewinn dem Grund und der Höhe nach

festhält. So hat es in seiner Revisionsbegründung, bei Ausführungen zur Gewinnerzielungsabsicht, darauf hingewiesen, dass auch der vereinbarte Zins Teil des Veräußerungsgewinns sei.

36 Entgegen der Annahme der Klägerin musste das FA für die Zulässigkeit der Revision nicht auf jede einzelne rechtliche Erwägung der Klägerin eingehen, auf die das FG sein Urteil nicht gestützt hat. Es ist deshalb unschädlich für die Zulässigkeit der Revision, dass das FA sich in seiner Revisionsbegründung innerhalb der Herleitung des Veräußerungsgewinns nicht ausdrücklich auch mit der Behauptung der Klägerin auseinandergesetzt hat, selbst bei Annahme einer Gewerbesteuerpflicht der X-KG sei der angegriffene Gewerbesteuermessbescheid aufzuheben, weil kein Veräußerungsgewinn entstanden sei, da der Veräußerungspreis für die Anteile an der X-KG deren abziehbarem Buchwert entsprochen habe. Das FA hat stattdessen erkennbar an seiner eigenen Herleitung des festgestellten Veräußerungsgewinns festgehalten.

37 bb) Unabhängig davon hat das FA in seiner Revisionsbegründung auch durch Verweisung auf das FG-Urteil hinreichend klar zum Ausdruck gebracht, dass es an seinen Ausführungen zu Grund und Höhe eines Veräußerungsgewinns festhält. Der Senat versteht die Verweisung in der Revisionsbegründung vom 11.02.2020 (Seite 3, Absatz 4) dahin, dass mit den einbezogenen "Sachverhaltsausführungen" nicht nur die durch das FG festgestellten Tatsachen, sondern auch die in dem Tatbestand des Urteils des FG wiedergegebenen Rechtsausführungen des FA selbst einbezogen wurden. Dort war wiedergegeben worden, dass das FA unter anderem vorgetragen habe, es sei nicht zutreffend, dass die im Kaufvertrag vereinbarten Zinsen für den Zeitraum zwischen dem Ausgliederungsdatum und dem Vollzugstag bereits im Rahmen der Einbringung den Buchwert erhöht hätten und somit kein Veräußerungsgewinn entstanden sei. Aus der Ausscheidebilanz zum 31.10.2005 ergebe sich, dass die Zinsen für den Zeitraum zwischen dem Cut-Off-Date am 01.11.2005 und dem Vollzugstag am xx.xx.2007 nicht in den Buchwert des übertragenen Wirtschaftsguts eingeflossen sein könnten, da der Vollzugstag und somit auch die Höhe der Zinsen zum Bilanzstichtag noch nicht bekannt gewesen sei.

38 c) Die mündliche Verhandlung war nicht wiederzueröffnen.

39 Nach § 121 Satz 1, § 93 Abs. 3 Satz 2 FGO ist eine Wiedereröffnung der bereits geschlossenen mündlichen Verhandlung etwa dann vorzunehmen, wenn anderenfalls wesentliche Prozessgrundsätze, wie der Anspruch eines Beteiligten auf rechtliches Gehör oder die Sachaufklärungspflicht, verletzt würden (vgl. BFH-Urteile vom 05.11.2014 - IV R 30/11, BFHE 248, 81, BStBl II 2015, 601, Rz 49 und vom 28.06.2017 - XI R 12/15, BFHE 258, 532, Rz 77).

40 Der am 19.06.2023 nach Schließung der mündlichen Verhandlung beim BFH eingegangene, nicht nachgelassene Schriftsatz der Klägerin gibt hierzu keine Veranlassung. Auch unter Berücksichtigung der Ausführungen der Klägerin ist die Revision des FA zulässig.

41 d) Auch die von der Klägerin angeregte Vorlage an den Großen Senat des BFH nach § 11 Abs. 2 und Abs. 3 FGO ist nicht geboten. Der erkennende Senat bejaht in Übereinstimmung mit dem II. Senat in dessen Urteil vom 01.12.2021 - II R 44/18 (BFHE 275, 373) die Einbeziehung früheren Vorbringens durch Verweisung in einem FG-Urteil. Eine Divergenz zu dem Beschluss des XI. Senats vom 11.03.1999 - XI R 101/96 (BFH/NV 1999, 1228; bei der Angabe des Aktenzeichens XI R 111/96 durch die Klägerin handelt es sich um ein offenbares Versehen) liegt schon deshalb nicht vor, weil der dieser Entscheidung zugrunde liegende Sachverhalt mit dem des Streitfalls nicht vergleichbar ist (dazu bereits oben unter II.1.a).

42 2. Zu Recht hat das FG die Zulässigkeit der Klage, insbesondere eine Klagebefugnis der Klägerin bejaht.

43 Die Klägerin ist Rechtsnachfolgerin der ursprünglichen Gewerbesteuerschuldnerin, der X-KG. Mit dem Ausscheiden der X-GmbH aus der X-KG wuchs deren Gesellschaftsvermögen der Klägerin (damals noch firmierend als Z-GmbH) als letztverbleibender Gesellschafterin der X-KG an, wodurch es zu einer liquidationslosen Vollbeendigung der X-KG kam. In einem solchen Fall geht auch die Steuerschuldnerschaft betreffend die Gewerbesteuer auf den Rechtsnachfolger --hier die Klägerin-- über (z.B. BFH-Urteile vom 22.01.2015 - IV R 62/11, Rz 13; vom 16.07.2020 - IV R 30/18, BFHE 270, 516, BStBl II 2021, 939, Rz 27 und vom 16.12.2021 - IV R 2/18, Rz 25).

44 3. Das Urteil des FG ist aber aufzuheben, weil es seiner Entscheidung zur --vorgeblich fehlenden-- sachlichen Gewerbesteuerpflicht der X-KG unzutreffende Rechtsgrundsätze zugrunde gelegt hat, indem es nicht maßgeblich auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der X-KG abgestellt hat, sondern im Wesentlichen auf die Absicht der an ihr beteiligten Gesellschafter.

45 a) Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt ein stehender Gewerbebetrieb der Gewerbesteuer. Bei natürlichen Personen und Personengesellschaften unterwirft das Gesetz die konkret ausgeübte werbende Tätigkeit der Gewerbesteuer. Deshalb beginnt die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines (originären oder fiktiven) Gewerbebetriebs erfüllt sind und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist (z.B. BFH-Urteile vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927; vom 13.04.2017 - IV R 49/15, BFHE 257, 441, BStBl II 2022, 674 und vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, Rz 22).

46 Ein Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ist eine selbständige und nachhaltige Betätigung, die mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen wird, sich als Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt und nicht als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft oder als selbständige Arbeit anzusehen ist; darüber hinaus darf es sich bei der Tätigkeit nicht um private Vermögensverwaltung handeln (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.12.2001 - GrS 1/98, BFHE 197, 240, BStBl II 2002, 291, unter C. [Rz 24]).

47 b) Maßgebend für den Beginn eines Gewerbebetriebs im Sinne von § 2 Abs. 1 GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit. Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass das Unternehmen sich daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann. Davon abzugrenzen sind bloße Vorbereitungshandlungen, die gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlich sind. Der Zeitpunkt des Beginns der werbenden Tätigkeit ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls zu ermitteln und kann für die verschiedenen Betriebsarten unterschiedlich zu bestimmen sein. Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Allerdings handelt es sich insoweit lediglich um ein Indiz; letztlich maßgebend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (z.B. BFH-Urteile vom 13.10.2016 - IV R 21/13, BFHE 256, 156, BStBl II 2017, 475, Rz 39 ff.; vom 12.05.2016 - IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 26 ff. und vom 01.09.2022 - IV R 13/20, BFHE 277, 423, Rz 23).

48 c) Auch die Tätigkeit einer im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft führt zu einem stehenden Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, obwohl diese Gesellschaft keine originär gewerblichen Einkünfte erzielt. Denn auch hierbei handelt es sich um ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG), weil die Tätigkeit der Personengesellschaft in Folge der steuerlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt. Nachdem die Tätigkeit einer gewerblich geprägten, vermögensverwaltenden Personengesellschaft nicht die Aufnahme einer originär gewerblichen Tätigkeit voraussetzt, hängt der Beginn der Gewerbesteuerpflicht bei einer solchen Personengesellschaft indes nicht davon ab, dass diese die in § 15 Abs. 2 EStG aufgeführten Tatbestandsmerkmale verwirklicht. Vielmehr ist hier für den Beginn des Gewerbebetriebs (nur) auf den Beginn der werbenden Tätigkeit abzustellen (näher hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 20.11.2003 - IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464), so dass die (sachliche) Gewerbesteuerpflicht einer gewerblich geprägten Personengesellschaft mit der Aufnahme ihrer vermögensverwaltenden Tätigkeit beginnt. Was als werbende Tätigkeit anzusehen ist, richtet sich auch hier nach dem von der Gesellschaft verfolgten Gegenstand ihrer Tätigkeit. Dabei kann gleichfalls --als Indiz-- auch auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden. Letztlich maßgeblich ist auch bei der gewerblich geprägten Personengesellschaft die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil vom 12.05.2016 - IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 30).

49 Ist eine Personengesellschaft allerdings zu dem Zweck gegründet worden, eine originär gewerbliche Tätigkeit zu entfalten und erfüllt diese Gesellschaft im Übrigen die Merkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, so beginnt der Gewerbebetrieb nicht allein wegen der in der Vorbereitungsphase der originär gewerblichen Tätigkeit üblicherweise anfallenden vermögensverwaltenden Tätigkeiten bereits mit deren Aufnahme (BFH-Urteile vom 12.05.2016 - IV R 1/13, BFHE 255, 65, BStBl II 2017, 489, Rz 30 f.; vom 13.04.2017 - IV R 49/15, BFHE 257, 441, BStBl II 2022, 674, Rz 25 und vom 04.05.2017 - IV R 2/14, BFHE 258, 470, BStBl II 2017, 1138, Rz 40).

50 d) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das Urteil des FG aufzuheben. Denn es hat für die Frage, ob die X-KG eine originär gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat oder als gewerblich geprägte Personengesellschaft vermögensverwaltend tätig geworden ist, unzutreffende Grundsätze zugrunde gelegt, weil es nicht maßgeblich auf die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit der X-KG abgestellt hat, sondern im Wesentlichen auf die Absicht der an ihr beteiligten Gesellschafter.

51 aa) Nach Ansicht des FG bestand der Zweck der X-KG nach dem zwischen der X-AG und der Y-Ltd. abgeschlossenen Rahmenvertrag in der "Übertragung des Kreditportfolios, um es dann mittelbar über die Veräußerung der Mitunternehmeranteile an die Klägerin weiter zu veräußern". Nach den vorgelegten Verträgen sei es von Anfang an nicht beabsichtigt und rechtlich auch nicht möglich gewesen, dass die X-KG selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Bereich der Kreditvergabe und Kreditverwaltung teilnehmen würde, da ihr die erforderliche Bankerlaubnis nach § 32 KWG gefehlt habe.

52 bb) Dies hält revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand.

53 Wie dargelegt, kommt es für die Frage, ob eine Personengesellschaft eine originär gewerbliche Tätigkeit ausübt oder als gewerblich geprägte Personengesellschaft vermögensverwaltend tätig ist, maßgeblich auf die Tätigkeit der Personengesellschaft an. Hierzu kann als Indiz auf den im Gesellschaftsvertrag beschriebenen Gegenstand des Unternehmens zurückgegriffen werden; letztlich maßgeblich ist allerdings die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit.

54 Ausgehend davon durfte das FG zur Bestimmung des Unternehmensgegenstands der X-KG weder auf den zwischen der X-AG und der Y-Ltd. abgeschlossenen Rahmenvertrag, an dem die X-KG überhaupt nicht beteiligt war, noch auf die sich daraus ergebenden Absichten der an der X-KG beteiligten Gesellschafter abstellen. Die Absicht der X-AG als einziger Kommanditistin der X-KG und alleiniger Gesellschafterin der an der X-KG als Komplementärin beteiligten X-GmbH, diese Anteile an die Y-Ltd. zu veräußern und an die Z-GmbH abzutreten, ist für die Frage, welche Tätigkeit die X-KG ausgeübt hat, ohne Bedeutung. Unternehmensgegenstand einer Personengesellschaft kann nicht die Veräußerung ihrer Anteile durch ihre Gesellschafter sein. Insofern hat das FG vielmehr rechtsfehlerhaft die Ebenen der Gesellschaft und der an ihr beteiligten Gesellschafter miteinander vermengt. Das Urteil des FG ist daher aufzuheben.

55 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Zwar ermöglichen die Feststellungen des FG dem Senat die Entscheidung, dass der Unternehmensgegenstand der X-KG keine originär gewerbliche, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit war (dazu unter a) und die X-KG mit dieser werbenden Tätigkeit am xx.xx.2007 auch begonnen hat (dazu unter b). Entgegen der Auffassung des FG steht der Annahme eines Gewerbebetriebs nicht entgegen, dass die werbende Tätigkeit nur in einer juristischen Sekunde ausgeübt wurde (dazu unter c). Die Sache ist gleichwohl nicht spruchreif, da noch Feststellungen zur Bestimmung der Höhe des Veräußerungsgewinns und gegebenenfalls einer Regressforderung getroffen werden müssen. Daher ist die Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (dazu unter d).

56 a) Die Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat die Entscheidung, dass der Unternehmensgegenstand der X-KG keine originär gewerbliche, sondern eine vermögensverwaltende Tätigkeit war.

57 aa) Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist die Entscheidung des FG insoweit, als diese zu dem Ergebnis gelangt ist, dass der Unternehmensgegenstand der X-KG nicht in der Erbringung (originär) gewerblicher Dienstleistungen bestanden habe, da sie nicht beabsichtigt habe, selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Bereich der Kreditvergabe und Kreditverwaltung teilzunehmen, zumal ihr das auch rechtlich nicht möglich gewesen sei, da ihr die hierzu erforderliche Bankerlaubnis nach § 32 KWG gefehlt habe.

58 bb) Das FG hat zwar keine Feststellungen zu dem Gesellschaftsvertrag der X-KG und dem darin angegebenen Unternehmenszweck der X-KG getroffen. Wie dargelegt, handelt es sich dabei allerdings nur um ein Indiz; entscheidend ist die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit. Insoweit hat das FG festgestellt, dass die X-KG ein Kreditportfolio erworben und --wenn auch nur für eine juristische Sekunde (dazu unter c)-- gehalten hat. Da keine Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass sie mit dem Kreditportfolio selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr im Bereich der Kreditvergabe und Kreditverwaltung teilnehmen wollte, handelt es sich bei der Tätigkeit der X-KG --Erwerb und Halten eines Kreditportfolios-- um eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Dies entspricht letztlich auch dem von der Klägerin als Anlage K 19 zu den Akten gereichten Vertrag, bei dem es sich um den Gesellschaftsvertrag der X-KG handeln soll. Nach dessen Ziffer 2.1 ist Gegenstand der Gesellschaft der Erwerb und das Halten eines Kreditportfolios; die Gesellschaft kann alle Handlungen vornehmen, die im Zusammenhang mit dem in Abschnitt 2.1 genannten Gegenstand erforderlich oder angemessen sind, sofern und soweit zur Vornahme dieser Handlungen nicht eine Bankerlaubnis gemäß § 32 KWG erforderlich ist.

59 b) Mit dieser werbenden Tätigkeit hat die X-KG erst am xx.xx.2007 begonnen. Denn erst zu diesem Zeitpunkt hat sie das (wirtschaftliche und zivilrechtliche) Eigentum an dem Kreditportfolio durch dessen Ausgliederung von der X-AG wirksam erworben.

60 aa) Die werbende Tätigkeit des Haltens eines Kreditportfolios setzt die wirtschaftliche Verfügungsbefugnis über das Kreditportfolio voraus.

61 bb) Zivilrechtliches Eigentum hat die X-KG erst mit dem Wirksamwerden der Ausgliederung des Kreditportfolios am xx.xx.2007 erworben.

62 (1) Eine Ausgliederung liegt nach § 123 Abs. 3 Nr. 1 UmwG vor, wenn ein (übertragender) Rechtsträger aus seinem Vermögen einen Teil oder mehrere Teile ausgliedert zur Aufnahme durch Übertragung dieses Teils oder dieser Teile jeweils als Gesamtheit auf einen bestehenden oder mehrere bestehende (übernehmende) Rechtsträger gegen Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaften dieses Rechtsträgers oder dieser Rechtsträger an den übertragenden Rechtsträger. Auch für Darlehensverträge, die in einem Kreditportfolio gebündelt sind, ist eine Ausgliederung nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes zulässig. Sie bedarf zu ihrer Wirksamkeit nicht der Zustimmung der Schuldner (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 19.04.2011 - XI ZR 256/10, Rz 21).

63 Mit der Eintragung der Ausgliederung in das Handelsregister des Sitzes des übertragenden Rechtsträgers geht der ausgegliederte Teil des Vermögens des übertragenden Rechtsträgers einschließlich der Verbindlichkeiten entsprechend der in dem Spaltungs- und Übernahmevertrag vorgesehenen Aufteilung als Gesamtheit auf den übernehmenden Rechtsträger über (§ 131 Abs. 1 Nr. 1 UmwG).

64 (2) Da die Eintragung der Ausgliederung des Kreditportfolios in dem Handelsregister der X-AG nach den Feststellungen des FG am xx.xx.2007 erfolgte, hat die X-KG (erst) zu diesem Zeitpunkt das zivilrechtliche Eigentum an den zu dem ausgegliederten Kreditportfolio gehörenden Forderungen und Verbindlichkeiten erworben. Dem steht nicht entgegen, dass die X-KG nicht über eine Erlaubnis nach § 32 KWG verfügte. Die Abtretung von Darlehensforderungen wie auch die Ausgliederung eines Kreditportfolios ist nicht deshalb zivilrechtlich nach § 134 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) nichtig, weil dem Neugläubiger der Darlehensverträge keine Erlaubnis der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht nach § 32 KWG erteilt wurde. Denn die Rechte des Schuldners bleiben auch in diesen Fällen nach der Abtretung oder Ausgliederung erhalten (BGH-Urteil vom 19.04.2011 - XI ZR 256/10, Rz 21). Abgesehen davon wäre unter den Voraussetzungen des § 41 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) ein trotz zivilrechtlicher Unwirksamkeit durchgeführtes Rechtsgeschäft der Besteuerung zugrunde zu legen.

65 cc) Eine steuerliche Rückwirkung der Ausgliederung auf einen vor dem xx.xx.2007 liegenden Zeitpunkt kommt nicht in Betracht. Denn es fehlt an einer entsprechenden gesetzlichen Regelung. Da es sich bei dem ausgegliederten Kreditportfolio nicht um einen Teilbetrieb handelt, scheidet insbesondere eine rückwirkende Ausgliederung auf den Stichtag der umwandlungsrechtlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers nach § 24 Abs. 4 Halbsatz 2 i.V.m. § 20 Abs. 5 und Abs. 6 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) aus.

66 dd) Auch das wirtschaftliche Eigentum an den Forderungen und Verbindlichkeiten in dem Kreditportfolio ist nicht bereits vor dem xx.xx.2007 auf die X-KG übergegangen.

67 (1) Wirtschaftsgüter sind nach § 39 Abs. 1 AO grundsätzlich dem zivilrechtlichen Eigentümer zuzurechnen. Übt ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise aus, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann, so ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO). Das wirtschaftliche Eigentum setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass der Erwerber aufgrund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann. Dabei ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu beurteilen (z.B. BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 33).

68 (2) Ausgehend davon hat --wie auch das FG zutreffend erkannt hat-- die X-KG auch das wirtschaftliche Eigentum an den Forderungen und Verbindlichkeiten nicht vor dem xx.xx.2007 erworben. Denn sie hatte aufgrund der Bedingungen, unter denen die Ausgliederung nach Maßgabe des Rahmenvertrags und des Ausgliederungsvertrags stand, vor dem xx.xx.2007 noch keine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Kreditportfolios gerichtete Rechtsposition erhalten. Da dies auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.

69 c) Der Annahme eines Gewerbebetriebs und damit einhergehend einer sachlichen Gewerbesteuerpflicht der X-KG nach § 2 Abs. 1 GewStG steht nicht entgegen, dass die X-KG ihre werbende Tätigkeit nur in einer juristischen Sekunde ausgeübt hat. Vielmehr kann eine Personengesellschaft sowohl Mitunternehmerschaft sein als auch als

gewerblich geprägte Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb unterhalten, wenn sie nur für eine juristische Sekunde Inhaberin von zu verwaltendem Vermögen wird, bevor sie durch Ausscheiden ihres vorletzten Gesellschafters und Anwachsung des Vermögens bei dem verbleibenden Gesellschafter liquidationslos beendet wird.

70 aa) Die X-KG konnte ihre werbende Tätigkeit nur in einer juristischen Sekunde ausüben. Denn nur eine juristische Sekunde nach dem Erwerb des Kreditportfolios wurde sie durch das Ausscheiden der X-GmbH und das dadurch bedingte Anwachsen ihres Gesellschaftsvermögens auf die verbleibende Gesellschafterin bereits vollbeendet.

71 bb) Eine Mitunternehmerschaft kann im Einzelfall auch gegeben sein, wenn sie nur für eine juristische Sekunde besteht.

72 (1) Für die Frage, ob jemand Mitunternehmerinitiative ausüben kann und Mitunternehmerrisiko trägt, reicht die abstrakte, strukturelle Möglichkeit; auf die konkrete Möglichkeit, innerhalb der Zeit der Beteiligung als Gesellschafter einer Mitunternehmerschaft Mitunternehmerrisiko zu tragen und Mitunternehmerinitiative ausüben zu können, kommt es nicht an. Davon ist der Senat bereits in seinem Urteil vom 22.06.2017 - IV R 42/13 (BFHE 259, 258, Rz 47 f.) ausgegangen. Dort hat er ausgeführt, dass es für die Frage der Beteiligung am laufenden Gewinn nicht darauf ankomme, ob die (dortige) Klägerin im maßgeblichen Zeitraum (dem Zeitraum ihrer Beteiligung an einer KG) tatsächlich Ausschüttungen erhalten habe; entscheidend sei allein, dass ihr nach dem Inhalt des tatsächlich durchgeführten Gesellschaftsvertrags ein bei der KG entstandener steuerrechtlicher Gewinn zuzurechnen gewesen sei. Ebenso sei ohne Belang, ob in der Zeit der klägerischen Beteiligung tatsächlich Gesellschafterbeschlüsse gefasst, außergewöhnliche Geschäfte getätigt oder Geschäftsunterlagen eingesehen worden seien, denn die bloße Möglichkeit hierzu reiche für die Anerkennung der Mitunternehmerinitiative bereits aus.

73 (2) Kann danach der einzelne Gesellschafter auch innerhalb einer juristischen Sekunde Mitunternehmer sein, muss es auch möglich sein, dass eine Mitunternehmerschaft nur für eine solche juristische Sekunde besteht. Wie der Streitfall zeigt, können sich selbst in einer juristischen Sekunde für eine Mitunternehmerschaft bedeutende Geschäftsvorfälle ereignen (Erwerb eines Wirtschaftsguts, Veräußerung der Anteile an der Mitunternehmerschaft, Vollbeendigung der Mitunternehmerschaft). Entscheidend ist danach, ob sich aus den tatsächlichen Umständen, insbesondere dem Gesellschaftsvertrag der betreffenden Personengesellschaft ergibt, dass die an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter strukturell die Möglichkeit hatten, Mitunternehmerinitiative auszuüben und Mitunternehmerrisiko zu tragen. Im Streitfall gehen sowohl die Beteiligten selbst als auch das FG davon aus, dass es sich bei der X-KG dem Grunde nach um eine Mitunternehmerschaft gehandelt hat. Dies entspricht auch dem von der Klägerin als Anlage K 19 zu den Akten gereichten Vertrag, bei dem es sich um den Gesellschaftsvertrag der X-KG handeln soll.

74 cc) Des Weiteren kann eine gewerblich geprägte Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb auch dann unterhalten, wenn sie nur für eine juristische Sekunde Inhaberin von zu verwaltendem Vermögen wird. Aus § 2 GewStG lässt sich nicht entnehmen, dass ein Gewerbebetrieb voraussetzt, dass die gewerbliche Tätigkeit über eine bestimmte (Mindest-)Zeit ausgeübt wird. Ebenso wenig ergibt sich aus § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, dass die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit eine bestimmte Mindestzeit umfassen muss, um als fiktiver Gewerbebetrieb im Sinne dieser Vorschrift zu gelten. Es ist auch nicht ersichtlich, nach welchen Kriterien eine entsprechende Mindestzeit festgelegt werden könnte.

75 Der Einwand der Klägerin, die Annahme eines Gewerbebetriebs für nur eine juristische Sekunde lasse keinen Zusammenhang mehr mit dem Äquivalenzprinzip erkennen, greift nicht durch.

76 Nach dem Äquivalenzprinzip soll die Gewerbesteuer den Gemeinden einen Ausgleich für die Lasten verschaffen, die ihnen der Betrieb der Industrie, des Handels und des Handwerks verursacht (z.B. BFH-Urteil vom 20.11.2003 - IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter I.2.a). Der Äquivalenzgedanke für die Begründung der Gewerbesteuer wird jedoch bereits durch die Beteiligung von Bund und Ländern an dem Gewerbesteueraufkommen durch die Gewerbesteuerumlage (Art. 106 Abs. 6 Satz 4 des Grundgesetzes --GG--) erheblich geschwächt. Nach der Verankerung der Gewerbesteuer in Art. 106 Abs. 6 GG bedarf es des Äquivalenzprinzips nicht mehr für die finanzverfassungsrechtliche Rechtfertigung der Gewerbesteuer. Soweit dem Äquivalenzgedanken noch eine Bedeutung für die innere Rechtfertigung der Gewerbesteuer zuzubilligen ist, bedarf es für seine Beachtung nur einer typisierenden Betrachtung der Umstände, die jedenfalls einen Zustand der Willkür ausschließt (vgl. zum Ganzen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 15.01.2008 - 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, unter C.I.2.b aa (3) (c) [Rz 100 bis 102]).

77 Vor diesem Hintergrund hat der Senat auch im Hinblick auf das Äquivalenzprinzip keine Bedenken gegen die Annahme eines Gewerbebetriebs, der nur für eine juristische Sekunde besteht. Denn nach der gebotenen typisierenden Betrachtung kann es auch insoweit nur darauf ankommen, ob eine Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur strukturell, das heißt unabhängig von der tatsächlichen Nutzung, nicht ausgeschlossen ist. Das ist hier der Fall.

78 d) Die Sache ist nicht spruchreif und daher an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

79 Vor dem Hintergrund seiner Rechtsansicht, dass die X-KG nicht mit einer werbenden Tätigkeit begonnen habe und mithin keine sachliche Gewerbesteuerpflicht gegeben sei, hat das FG bislang keine Feststellungen zur Höhe eines etwa gegebenen Veräußerungsgewinns wie auch zu der Frage getroffen, ob der X-KG gegebenenfalls eine Regressforderung gegen die X-AG auf Freistellung von der Gewerbesteuer zusteht und ob und gegebenenfalls welche Folgen sich daraus für die Höhe des im angegriffenen Gewerbesteuermessbescheid festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags ergeben. Durch die Zurückverweisung erhält das FG die Gelegenheit, die hierfür erforderlichen Feststellungen zu treffen.

80 Bei seiner erneuten Entscheidung muss das FG insbesondere folgende Grundsätze berücksichtigen:

81 aa) Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung eines 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. Im Streitfall hat mit der X-AG eine Kapitalgesellschaft ihren Kommanditanteil an der X-KG veräußert, so dass ein daraus etwa entstandener Veräußerungsgewinn zum Gewerbeertrag der X-KG gehörte.

82 bb) Für die Ermittlung der Höhe eines Veräußerungsgewinns nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG auf die einkommensteuerrechtlichen Regelungen abzustellen (vgl. BFH-Urteil vom 20.09.2018 - IV R 39/11, BFHE 262, 393, BStBl II 2019, 131, Rz 31 f.). Veräußerungsgewinn ist gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Maßgeblich ist daher die Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto. Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto) ist nach § 16 Abs. 2 Satz 2 EStG für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (z.B. BFH-Urteil vom 12.07.2012 - IV R 12/11, Rz 19).

83 (1) Bei der Ermittlung des Kapitalkontos der X-AG bei der X-KG ist zu berücksichtigen, dass sich im Gesamthandsvermögen der X-KG im Zeitpunkt der Veräußerung des Kommanditanteils der X-AG im Wesentlichen nur das Kreditportfolio befand, das die X-KG ihrerseits erst eine juristische Sekunde vor der Veräußerung des Kommanditanteils der X-AG im Wege der Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten auf der Grundlage des Ausgliederungsvertrags erhalten hatte. Das Kreditportfolio war daher nach § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 EStG bei der X-KG mit dem Buchwert anzusetzen. Die unmittelbar nachfolgende Veräußerung des Kommanditanteils der X-AG an die W-GmbH führte nicht zu einem rückwirkenden Ansatz des Teilwerts. Die Veräußerung hatte zwar zur Folge, dass im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG "der Anteil einer Körperschaft" --der W-GmbH-- an den im Kreditportfolio enthaltenen, zuvor nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Einzelwirtschaftsgütern begründet wurde. Dies führte aber nicht zu einem Sperrfristverstoß mit der Folge des Teilwertansatzes. Denn wie der Senat in seinem Urteil vom 15.07.2021 - IV R 36/18 (BFHE 274, 55, Rz 51) entschieden hat, liegt kein Sperrfristverstoß vor, wenn innerhalb der Sperrfrist eine als Mitunternehmerin beteiligte Kapitalgesellschaft, die bereits an dem nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragenen Wirtschaftsgut vermögensmäßig beteiligt war, einen Mitunternehmeranteil an eine andere Kapitalgesellschaft veräußert, da in einem solchen Fall keine im Zeitpunkt der Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG im übertragenen Wirtschaftsgut gespeicherten stillen Reserven aus dem Einkommensteuer- in das Körperschaftsteuerregime wechseln.

84 (2) Das FG wird die zwischen den Beteiligten streitige Frage zu entscheiden haben, ob der vereinbarte Zins von 3,75 % für den Kommanditanteil gezahlt wurde --und mithin zu dem Veräußerungsentgelt zählt-- oder ob es sich etwa um ein Stundungsentgelt für das der X-AG geschuldete Entgelt handelt.

85 cc) Kommt das FG zu einem positiven Gewerbeertrag der X-KG, muss es noch die zwischen den Beteiligten ebenfalls streitige Frage entscheiden, ob sich aus Ziffer 12.1.2 des Rahmenvertrags ein Anspruch der X-KG gegen die X-AG auf Freistellung von einer sich etwa ergebenden Gewerbesteuerschuld aus der Anteilsveräußerung ergibt und ob und

gegebenenfalls welche Folgen sich daraus für die Höhe des im angegriffenen Gewerbesteuermessbescheid festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags ergeben.

86 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de