

Urteil vom 21. November 2024, IV R 26/22

Gewerbsteuerrechtliche Behandlung der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, der (teilweise) mit einer atypischen Unterbeteiligung belastet ist

ECLI:DE:BFH:2024:U.211124.IVR26.22.0

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 2 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, GewStG VZ 2014

vorgehend FG Münster, 15. September 2022, Az: 1 K 2751/20 G

Leitsätze

1. Wird an einem Mitunternehmeranteil eine atypische Unterbeteiligung begründet, entsteht eine weitere Mitunternehmerschaft in Gestalt der Unterbeteiligungsgesellschaft und damit eine (zumindest) doppelstöckige Mitunternehmerschaft.
2. Veräußert der Hauptbeteiligte seinen Anteil an der Personengesellschaft (Hauptgesellschaft), unterliegt der Veräußerungsgewinn § 7 Satz 2 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG). Dies gilt sowohl für den auf den Unterbeteiligten entfallenden Veräußerungsgewinn als auch für den Veräußerungsgewinn, der auf den "unbelasteten" Gesellschaftsanteil entfällt.
3. Der Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG steht nicht entgegen, dass es sich bei der Unterbeteiligungsgesellschaft um eine reine Innengesellschaft (ohne Gesellschaftsvermögen) handelt.

Tenor

Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 15.09.2022 - 1 K 2751/20 G aufgehoben.

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2014 vom 03.05.2019 wird, insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 28.08.2020, dahin geändert, dass der Ertrag aus der Aktivierung eines Gewerbesteuererstattungsanspruchs nicht berücksichtigt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens tragen die Klägerin zu 87 % und der Beklagte zu 13 %.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist insbesondere die gewerbsteuerrechtliche Behandlung der Veräußerung eines mit atypischen Unterbeteiligungen belasteten Mitunternehmeranteils.
- 2 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand die Herstellung von ... sowie die Beteiligung an anderen Unternehmen ist. Sie hält mehrere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, unter anderem eine 100%ige Beteiligung an der K GmbH, die ihrerseits als Kommanditistin an der Klägerin beteiligt ist, dort aber nicht über Stimmrechte verfügt. Im Gesellschaftsvertrag der Klägerin in der Fassung vom 02.06.2008 ist geregelt, dass die Anteile an der Klägerin nur an Angehörige der beteiligten Familienstämme oder an andere bereits beteiligte Kommanditisten übertragen

werden können. Zudem lautet § 13 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags (Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters) wie folgt:

"Dem aus der Gesellschaft ausscheidenden Gesellschafter steht ein Abfindungsguthaben in Höhe des Wertes seines Kapitalanteils zu. Dieser ist aus einer zum Stichtag des Ausscheidens zu erstellenden Auseinandersetzungsbilanz zu ermitteln. In diese Auseinandersetzungsbilanz sind alle Aktiven und Passiven der Gesellschaft mit ihrem wahren Wert einzustellen, die Aktiva abzüglich der Steuern, die anfallen würden, wenn sie zum Stichtag der Auseinandersetzungsbilanz von der Gesellschaft veräußert würden."

- 3 Auf Ebene der Klägerin wurde die Belastung von Hauptbeteiligungen durch partielle Unterbeteiligungen seit Jahren praktiziert. Dabei waren und sind die Unterbeteiligungen stets mitunternehmerisch, also so ausgestaltet, dass die Unterbeteiligten an dem wirtschaftlichen Erfolg oder Misserfolg der Klägerin in dem gleichen Maße wie die Hauptbeteiligten beteiligt waren und werden, was insbesondere eine Beteiligung an den stillen Reserven umfasst. Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) behandelte die Unterbeteiligungen in der Vergangenheit stets als atypische, also mitunternehmerische Beteiligungen. Die Unterbeteiligungen der verschiedenen Gesellschafterstämme wurden gegenüber anderen Gesellschaftern der Klägerin und anderen Unterbeteiligten transparent behandelt. Dementsprechend wurden alle Unterbeteiligten im Jahr 2014 (Streitjahr) gemäß § 179 Abs. 2 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) in die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) auf Ebene der Klägerin als steuerliche Mitunternehmer aufgenommen. Ein separates Feststellungsverfahren für die Unterbeteiligungsgesellschaften wurde im Streitjahr nicht durchgeführt.
- 4 Der Kommanditanteil der Kommanditistin M in Höhe von 750.000 DM war vollständig mit Unterbeteiligungen belastet. F, der vormalige Mehrheitskommanditist der Klägerin, war daran mit nominell 187.500 DM unterbeteiligt, die Schwestern von M, I und U, in Höhe von jeweils 250.000 DM und W, der Sohn von M, in Höhe von 62.500 DM. Mit Vertrag vom 11.09.1997 übertrug M ihre gesamte Hauptbeteiligung im Wege vorweggenommener Erbfolge auf W, der auch in die bestehenden Unterbeteiligungsverträge eintrat. F und W schlossen sodann ebenfalls am 11.09.1997 einen Vertrag, der in Ziff. 4 Buchst. a vorsah, dass W als Hauptbeteiligter die Rechte aus der Hauptbeteiligung nur im Einvernehmen mit dem und bei Meinungsverschiedenheiten nach Weisung des Unterbeteiligten wahrnehmen wird. Etwaige Weisungen des Unterbeteiligten sollten jedoch für den Hauptbeteiligten nur dann verbindlich sein, wenn der Hauptbeteiligte mit ihrer Befolgung nicht gegen Pflichten als Gesellschafter der Klägerin oder die anderen Unterbeteiligungsverträge verstößt.
- 5 Mit Wirkung zum 01.01.2004 erwarb F eine weitere Unterbeteiligung in Höhe von nominal 29.399,28 € (57.500 DM) an dem Kommanditanteil von W. W räumte in einem ersten Schritt seiner Mutter M eine Unterbeteiligung in Höhe von nominal 29.399,28 € (57.500 DM) an seinem Kommanditanteil ein. M veräußerte die Unterbeteiligung mit Wirkung zum 01.01.2004 an F. In einer als "Ergänzungsvertrag" bezeichneten Vereinbarung vom 01.12.2003 vereinbarten M, F und W, dass für die Unterbeteiligung zwischen W als Hauptbeteiligtem und F als Unterbeteiligtem die Regelungen des Vertrags über die Unterbeteiligung über 187.500 DM entsprechend gelten sollten. Damit belief sich die Unterbeteiligung von F auf nominell 125.266,51 € (187.500 DM + 57.500 DM = 245.000 DM).
- 6 Im Jahr 2003 verstarb U. Ihre Unterbeteiligung am Kommanditanteil des W ging zur Hälfte auf I über, deren Anteil sich damit auf 191.734,45 € (375.000 DM) erhöhte. Die andere Hälfte ging auf W über, so dass insoweit die Unterbeteiligung unterging.
- 7 Am 06.04.2011 verstarb F. Er wurde von fünf seiner sieben Kinder beerbt, die eine Erbengemeinschaft bildeten. Die Rechte und Pflichten aus der am Kommanditanteil des W bestehenden Unterbeteiligung des Erblassers gingen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erbengemeinschaft über. Eine förmliche Erbaueinandersetzung der Erbengemeinschaft erfolgte hinsichtlich der Unterbeteiligung nicht.
- 8 Zum 01.01.2014 waren die Erbengemeinschaft mit einem Anteil in Höhe von 125.266,51 € (245.000 DM) und I mit einem Anteil in Höhe von 191.734,45 € (375.000 DM) am Kommanditanteil des W in Höhe von 383.468,91 € (750.000 DM) unterbeteiligt.
- 9 Mit Schreiben vom 29.11.2013 kündigte W den Unterbeteiligungsvertrag mit der Erbengemeinschaft mit Wirkung zum 31.12.2013. Die Erbengemeinschaft wandte sich vor dem Schiedsgericht gegen die Kündigung. Daraufhin erhob W mit Klageschrift vom 25.06.2014 vor dem Schiedsgericht Klage auf Feststellung der Wirksamkeit der Kündigung. Die Erbengemeinschaft beantragte unter Hinweis auf die Unzulässigkeit der Kündigung

Klageabweisung und erhob noch im Jahr 2014 Widerklage gegen W. Im Rahmen des Schiedsgerichtsverfahrens ergab sich im Laufe des Jahres 2014, dass die Kündigung des Unterbeteiligungsvertrags zum 31.12.2013 unwirksam war.

- 10** Mit Wirkung zum 30.12.2014 übertrug W die Hälfte seines Kommanditanteils an der Klägerin auf T, die bereits einen Kommanditanteil an der Klägerin hielt. Weiterhin vereinbarten W und die Unterbeteiligte I, dass Letztere zukünftig nicht mehr an der Hauptbeteiligung des W, sondern als Ersatz gleichwertig an der Hauptbeteiligung der T beteiligt sein sollte. Diese Transaktion war zuvor durch Einholung einer verbindlichen Auskunft des FA abgesichert worden und ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens.
- 11** Anschließend veräußerte W mit Vertrag vom 31.12.2014 mit Wirkung zum 31.12.2014, 11:59 Uhr (später korrigiert auf 23:59 Uhr), die andere Hälfte seines Kommanditanteils an der Klägerin an die K GmbH. Der Anteilskaufvertrag vom 31.12.2014 enthielt unter anderem folgende Vereinbarungen:

"§ 2 Kaufpreis

1. Der Bruttokaufpreis beträgt ... €.

2. Die Parteien sind sich darüber einig, dass der auf die Unterbeteiligung entfallende Anteil des vorstehenden Kaufpreises gem. § 7 Ziffer 2 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt, die von der Gesellschaft [Klägerin] abzuführen ist. Gemäß § 13 Ziffer 1 des Gesellschaftsvertrags ist diese Gewerbesteuer von dem Verkäufer zu tragen und mindert den Bruttokaufpreis. Die Aufteilung der Gewerbesteuerlast zwischen dem Hauptbeteiligten und den Unterbeteiligten obliegt dem Verkäufer.

(...)

§ 4 Garantieerklärung

1. Der Verkäufer garantiert im Wege eines selbständigen Garantieversprechens, dass sein Kommanditanteil voll eingezahlt ist, dass dieser Kommanditanteil frei von Rechten Dritter ist, insbesondere von Rechten seiner Unterbeteiligten, und dass er darüber frei verfügen kann.

(...)"

- 12** W und die K GmbH schlossen im Nachgang eine als "Sideletter" bezeichnete Ergänzungs- und Abänderungsvereinbarung zum Anteilskaufvertrag vom 31.12.2014. Der "Sideletter" enthielt unter anderem folgende Regelungen:

"Präambel

(...)

3.

(...)

a) Die Gesellschaft zahlt [W] eine Abfindung in Höhe von insgesamt (...) €. Der auf die Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft nach [F] entfallende Teilbetrag der genannten Gesamtabfindung beträgt (...) €.

b) Dieser Betrag vermindert sich um Gewerbesteuer in Höhe von (...) € auf (...) €.

c) Damit errechnet sich eine Abfindung für den unbelasteten Gesellschaftsanteil von [W] nach Ziffer 3 der Präambel in Höhe von (...) €.

d) Die an [W] auszahlende Nettoabfindung beträgt daher insgesamt (...) €.

(...)

§ 2 Wirkung des Verkaufs auf die Unterbeteiligung

(...)

1. Erhöht sich die anteilige Abfindung der Erbengemeinschaft vor Abzug von Gewerbesteuer, so erhöht

sich die Gesamtabfindung im selben prozentualen Verhältnis. D.h., auch die [W] unmittelbar zustehende Abfindung nach Buchstabe c. der Präambel erhöht sich im gleichen Verhältnis, wie die der Erbengemeinschaft nach Buchstabe a.

2. Wird die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer nach Buchstabe b. der Präambel nicht anerkannt, so erstattet die [K GmbH] an [W] den nicht anerkannten Betrag und dieser führt ihn an die Erbengemeinschaft ab.

3. Ergibt sich durch steuerrechtliche Regelungen oder Vereinbarung zwischen [W] und der Erbengemeinschaft unter Zustimmung der [K GmbH] ein höherer Gewersteuerbetrag, so ist die [K GmbH] verpflichtet, diesen nach Maßgabe des Buchstaben b. der Präambel bzw. nach § 2 Ziffer 2. zu berücksichtigen.

(...)"

13 Mit Schreiben vom 02.01.2015 setzte der Rechtsanwalt von W die Erbengemeinschaft von den vorgenannten Anteilsübertragungen in Kenntnis und kürzte den an die Erbengemeinschaft auszahlenden Teilkaufpreis in Höhe von ... € gemäß § 13 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin i.V.m. § 8 des Unterbeteiligungsvertrags (der mit Blick auf die Auseinandersetzung der Unterbeteiligungsgesellschaft auf die Regelungen im Gesellschaftsvertrag der Klägerin Bezug nahm) um die Gewerbesteuer in Höhe von ... €, welche auf den Teilkaufpreis der unterbeteiligten Erbengemeinschaft entfiel.

14 Im weiteren Verlauf des Schiedsverfahrens wurde die Schiedswiderklage auch gegen die K GmbH und gegen T gerichtet. Mit einer Erweiterung der von der Erbengemeinschaft bereits 2014 erhobenen Widerklage mit Schreiben vom 25.02.2015 sollten weitere Auskunftsansprüche hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Klägerin durchgesetzt werden. Zusätzlich beantragte die Erbengemeinschaft die Feststellung, dass die Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft nunmehr mit T und der K GmbH fortbestehen solle, hilfsweise die Feststellung, dass die Veräußerung und Abtretung des Kommanditanteils des W in Höhe von nominal 375.000 DM durch Vertrag vom 31.12.2014 unwirksam sei und das Unterbeteiligungsverhältnis mit W fortbestehe. Im weiteren Verlauf des Schiedsverfahrens schlossen die Parteien in der mündlichen Verhandlung vom 03.07.2015 nach der Erörterung der Sach- und Rechtslage einen Zwischenvergleich, nach dem das Schiedsgericht das "Gutachten eines Sachverständigen zu dem Wert der (untergegangenen) Unterbeteiligung" des Nachlasses nach F an der Klägerin per 31.12.2014 einholen solle.

15 Das Schiedsverfahren endete schließlich am 24.06.2016 mit folgendem --auf übereinstimmenden Anträgen der Parteien beruhenden-- Schiedsspruch:

"1. Der Schiedskläger/Schiedswiderbeklagte zu 1) (im Folgenden nur Schiedswiderbeklagter) zahlt an die Schiedsbeklagten/Schiedswiderkläger (Erbengemeinschaft nach [F]; im Folgenden nur Schiedswiderkläger) zur Abgeltung ihrer Schadensersatzansprüche wegen des Verlusts ihrer Unterbeteiligung an der Kommanditbeteiligung des Schiedswiderbeklagten an der [Klägerin] einen Betrag in Höhe von (...) Euro. (...) Im Falle des Nichtanfalls von Gewerbesteuer auf den Schadensersatzanspruch der Schiedswiderkläger zahlt der Schiedswiderbeklagte einen weiteren Betrag in Höhe von (...) Euro an die Schiedswiderkläger.

2. (...)

3. Sollte die Gewerbesteuer nicht bei einer Gesellschaft der (...)-Gruppe, sondern bei den Schiedswiderklägern anfallen, so ist der Schiedswiderbeklagte ihnen zur Freistellung verpflichtet.

4. (...)

5. Mit diesem Schiedsspruch und den ihm zugrunde liegenden, in der mündlichen Verhandlung am 24. Juni 2016 des Schiedsgerichts abgeschlossenen Vergleich sind alle gegenseitigen Ansprüche der Parteien abgegolten; (...)"

16 Die Übertragung der Teilkommanditeinlagen auf T und auf die K GmbH im Wege der Sonderrechtsnachfolge und das Ausscheiden von W als Kommanditist wurden am ...11.2017 in das Handelsregister eingetragen.

- 17** Das FA setzte den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 zunächst erklärungsgemäß fest. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.
- 18** Während einer Außenprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung (GKBP) machte die Klägerin in Abweichung von ihrer Steuererklärung geltend, dass der in der Gewerbesteuererklärung angegebene Aufgabegewinn der Erbengemeinschaft wie der Gewinn aus der Veräußerung des unbelasteten Teils des Kommanditanteils des W nicht der Gewerbesteuer unterliege. Demgegenüber vertrat die GKBP die Auffassung, dass der Gewerbeertrag sowohl die Veräußerungsgewinne des W in Höhe von ... € und der Erbengemeinschaft in Höhe von ... € als auch die ergebniswirksame Aktivierung eines Gewerbesteuererstattungsanspruchs der Klägerin gegen W in Höhe von ... € umfasse.
- 19** Mit geändertem Gewerbesteuermessbescheid für 2014 vom 03.05.2019 setzte das FA die Prüfungsfeststellungen um und setzte einen Gewerbesteuermessbetrag für 2014 in Höhe von ... € fest; zugleich hob es den Nachprüfungsvorbehalt auf. Der dieser Festsetzung zugrunde liegende Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € beinhaltete unter anderem den Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils von W an die K GmbH in Höhe von ... € (nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens). Hiervon entfielen ... € auf W und ... € auf die Erbengemeinschaft. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb umfasste außerdem einen Gewerbesteuererstattungsanspruch der Klägerin als ergebniswirksame Forderung in Höhe von ... €.
- 20** Im nachfolgenden Einspruchsverfahren machte die Klägerin geltend, dass die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) im Erhebungszeitraum 2014 nicht gegeben seien. W sei nicht zum 31.12.2014, sondern erst am 24.06.2016 aus der Klägerin ausgeschieden. Auch die Unterbeteiligungen der Mitglieder der Erbengemeinschaft seien erst zu diesem Zeitpunkt beendet worden. Die Erbengemeinschaft selbst sei zu keinem Zeitpunkt atypisch stille Gesellschafterin der Klägerin geworden, vielmehr seien die Erben mit ihrer jeweiligen Erbquote am 06.04.2011 atypisch stille Unterbeteiligte an dem Hauptanteil des W geworden. Veräußerungsgewinne der atypisch still beteiligten natürlichen Personen unterlägen nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht der Gewerbesteuer. Zudem habe die Einigung vor dem Schiedsgericht keine Forderung der Klägerin gegenüber Dritten begründet.
- 21** Mit Einspruchsentscheidung vom 28.08.2020 wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück.
- 22** Mit Urteil vom 15.09.2022 - 1 K 2751/20 G, im Tatbestand mit Beschluss vom 24.10.2022 berichtigt (§ 108 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), gab das Finanzgericht (FG) der Klage teilweise statt. Der Gewerbesteuermessbescheid sei rechtswidrig und verletze die Klägerin in ihren Rechten, soweit der aus der Veräußerung des Kommanditanteils des W entstandene Anteil des Gewinns, der rechnerisch auf den nicht mit einer Unterbeteiligung belasteten Teil des Kommanditanteils entfalle, nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewerbesteuer unterworfen worden sei. Der Bescheid sei außerdem insoweit rechtswidrig, als der Gewinn der Klägerin um den Ertrag aufgrund der Aktivierung eines Gewerbesteuererstattungsanspruchs erhöht worden sei.
- 23** Dagegen richten sich die Revisionen des FA und der Klägerin.
- 24** Das FA rügt eine Verletzung von Bundesrecht (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bzw. § 5 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- i.V.m. § 247 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs --HGB--).
- 25** Das FA beantragt,
1. das Urteil des FG Münster vom 15.09.2022 - 1 K 2751/20 G aufzuheben und die Klage in vollem Umfang abzuweisen sowie
2. die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 26** Die Klägerin beantragt,
1. das Urteil des FG Münster vom 15.09.2022 - 1 K 2751/20 G und die Einspruchsentscheidung vom 28.08.2020 aufzuheben sowie den Bescheid vom 03.05.2019 über den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag ohne Einbeziehung des Veräußerungsgewinns in Höhe von ... € (nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) und ohne Einbeziehung eines gewinnerhöhenden Gewerbesteuererstattungsanspruchs in Höhe von ... € festgesetzt wird sowie
2. die Revision des FA zurückzuweisen.
- 27** Die Klägerin rügt ebenfalls eine Verletzung von Bundesrecht.

Entscheidungsgründe

II.

- 28** Die Revision des FA ist begründet, soweit das FG den auf den "unbelasteten" Kommanditanteil entfallenden Veräußerungsgewinn nicht in den Gewerbeertrag einbezogen hat, im Übrigen aber unbegründet. Die Revision der Klägerin ist unbegründet.
- 29** Durch die Veräußerung des Kommanditanteils des W ist der Tatbestand des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Erhebungszeitraum 2014 verwirklicht worden. Dies gilt zunächst für den auf die Erbengemeinschaft entfallenden Veräußerungsgewinn; die Revision der Klägerin ist daher unbegründet. Das gilt aber --entgegen der Ansicht des FG-- auch für den auf den "unbelasteten" Teil des Kommanditanteils entfallenden Veräußerungsgewinn; das angefochtene Urteil ist daher auf die Revision des FA aufzuheben (dazu 1.). Hingegen hat das FG einen Gewerbesteuererstattungsanspruch der Klägerin gegen W in Höhe von ... € zu Recht nicht gewinnwirksam berücksichtigt; insoweit ist die Revision des FA unbegründet (dazu 2.). Die Sache ist spruchreif; der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid für 2014 ist dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag ohne Einbeziehung eines gewinnerhöhenden Gewerbesteuererstattungsanspruchs in Höhe von ... € festgesetzt wird (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO; dazu 3.).
- 30** 1. Durch die Veräußerung des Kommanditanteils des W ist der Tatbestand des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Erhebungszeitraum 2014 verwirklicht worden. Der Veräußerungsgewinn gehört in voller Höhe zum Gewerbeertrag der Klägerin.
- 31** a) Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. 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. Für mittelbar beteiligte natürliche Personen ist weder nach dem Wortlaut der Vorschrift noch nach dem in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Normzweck eine solche Einschränkung (Gewerbesteuerfreiheit) vorgesehen. Vielmehr ist der Gewinn Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft, soweit er auf eine als Mitunternehmer beteiligte Personengesellschaft (Obergesellschaft) entfällt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 21, m.w.N.). § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ist verfassungskonform (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217).
- 32** b) Vorliegend ist der (mit einer Unterbeteiligung belastete) Kommanditanteil des W an der Klägerin im Erhebungszeitraum 2014 veräußert worden.
- 33** aa) Bei der Klägerin handelt es sich um eine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Im Streitjahr 2014 war W Kommanditist der Gesellschaft. Dies steht nicht im Streit.
- 34** bb) Zivilrechtlich hat W seinen Kommanditanteil an der Klägerin verkauft und übertragen. Daran war er trotz der bestehenden Unterbeteiligung zivilrechtlich nicht gehindert (vgl. Stollenwerk/Scherff, GmbH-Steuerberater --GmbH-StB-- 2005, 45, 50). Die Unterbeteiligung wirkt nur schuldrechtlich, führt aber nicht zu einer dinglichen Mitberechtigung des Unterbeteiligten am Gesellschaftsanteil (Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Rz 31.1). Einer Zustimmung des Unterbeteiligten zur Veräußerung bedurfte es daher nicht.
- 35** Steuerrechtlich stellt der Vorgang eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (durch die Unterbeteiligungsgesellschaft) dar.
- 36** cc) Die Veräußerung ist steuerrechtlich mit Wirkung zum 31.12.2014, 23:59 Uhr, und damit im Erhebungszeitraum 2014 bewirkt worden. Dies hat das FG unter Rückgriff auf den eindeutigen Wortlaut des Übertragungsvertrags vom 31.12.2014 zu Recht erkannt. Zwar hat sich die Erbengemeinschaft (zur Stellung einer Erbengemeinschaft als Unterbeteiligte vgl. Bodden, Kölner Steuerdialog --KÖSDI-- 2020, 21942) gegen die Auflösung der Unterbeteiligungsgesellschaft vor dem Schiedsgericht gewehrt. Entgegen der Auffassung der Klägerin hängt die Wirksamkeit der Veräußerung einer mit einer Unterbeteiligung belasteten Hauptbeteiligung jedoch, wie bereits

dargelegt, nicht von der Zustimmung des Unterbeteiligten ab. Der erkennende Senat teilt daher nicht die von der Klägerin in der mündlichen Verhandlung geäußerte Ansicht, dass die Veräußerung bis zur Genehmigung der Unterbeteiligten durch den schiedsgerichtlichen Vergleich im Juni 2016 schwebend unwirksam gewesen sei. Abgesehen davon ist auch das Schiedsgericht offensichtlich von der (wirksamen) Veräußerung des Hauptanteils ausgegangen und hat deshalb ein Sachverständigengutachten über den Wert "der (untergegangenen) Unterbeteiligung" eingeholt.

- 37** c) Soweit der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils auf die unterbeteiligte Erbengemeinschaft entfällt, ist das (negative) Tatbestandsmerkmal des § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG erfüllt; der Gewinn entfällt nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer. Die Revision der Klägerin hat daher keinen Erfolg.
- 38** aa) Im Streitfall bestand eine doppelstöckige Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) mit der Klägerin als Untergesellschaft und der Unterbeteiligungsgesellschaft als Obergesellschaft.
- 39** (1) Bei der Klägerin handelt es sich --wie ausgeführt-- um eine Mitunternehmerschaft. Zugleich bestanden --jedenfalls vor dem 30.12.2014 (Veräußerungszeitpunkt)-- mehrere (atypische) Unterbeteiligungen am Kommanditanteil des W. Die Unterbeteiligten trugen Mitunternehmerisiko; sie waren am Gewinn und Verlust beteiligt und hatten an den stillen Reserven teil. Zugleich konnten sie Mitunternehmerinitiative entfalten, indem ihre Mitwirkungsrechte über die Kontrollrechte eines stillen Gesellschafters (§ 233 HGB) beziehungsweise Kommanditisten (§ 166 HGB) hinausgingen (vgl. dazu BFH-Urteil vom 02.10.1997 - IV R 75/96, BFHE 184, 418, BStBl II 1998, 137, unter 2. [Rz 13 f.]). Die Kündigung des mit der Erbengemeinschaft bestehenden Unterbeteiligungsvertrags zum 31.12.2013 war unwirksam. Dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig. Der Senat sieht daher insofern von weiteren Ausführungen ab.
- 40** (2) In der Konsequenz bestand eine weitere Mitunternehmerschaft in Gestalt der Unterbeteiligungsgesellschaft und damit eine (zumindest) doppelstöckige Mitunternehmerschaft (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 15 Rz 366). (Unmittelbare) Mitunternehmer der Unterbeteiligungsgesellschaft (Obergesellschaft) waren W und die Unterbeteiligten. Zugleich war die Unterbeteiligungsgesellschaft (unmittelbare) Mitunternehmerin der Hauptgesellschaft (Untergesellschaft); die Unterbeteiligten waren damit (ebenso wie W) mittelbare Mitunternehmer (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) der Hauptgesellschaft (vgl. BFH-Urteile vom 02.10.1997 - IV R 75/96, BFHE 184, 418, BStBl II 1998, 137, unter 1. [Rz 11]; vom 19.04.2007 - IV R 70/04, BFHE 217, 570, BStBl II 2007, 868, unter II.2.b [Rz 26]; Schmidt/Wacker, EStG, 43. Aufl., § 15 Rz 365; Maetz, Deutsches Steuerrecht 2015, 1844, 1849).
- 41** (3) Dem kann die Klägerin nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass die Unterbeteiligungsgesellschaft als reine Innengesellschaft ohne Gesellschaftsvermögen für Zwecke des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht als (weitere) Mitunternehmerschaft anzusehen sei. Die Klägerin verkennt, dass der Unterbeteiligungsgesellschaft die Hauptbeteiligung --der Kommanditanteil an der Klägerin-- für die Dauer der Unterbeteiligung als steuerliches Betriebsvermögen zuzurechnen ist. Eine (unzulässige) Ausweitung des Anwendungsbereichs der Norm ist damit nicht verbunden. Im Übrigen sind die wirtschaftlich vergleichbaren Sachverhalte der Beteiligung über eine Außengesellschaft und über eine Innengesellschaft gleich zu behandeln (BFH-Urteil vom 02.10.1997 - IV R 75/96, BFHE 184, 418, BStBl II 1998, 137, unter 1. [Rz 11]).
- 42** bb) Nach der Übertragung eines Teilkommanditanteils von W auf T am 30.12.2014 und der Fortsetzung der Unterbeteiligung von I an der Hauptbeteiligung von T war nur noch die Erbengemeinschaft am Kommanditanteil des W unterbeteiligt.
- 43** cc) Soweit die Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft bestand, entfällt der Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils im Sinne von § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer. Zwar besteht die Erbengemeinschaft aus natürlichen Personen. Die Erbengemeinschaft und die Miterben waren jedoch allein über die Unterbeteiligungsgesellschaft an der Klägerin beteiligt. Im Hinblick auf diese (zumindest) doppelstöckige Struktur fehlt es an natürlichen Personen als unmittelbar beteiligten Mitunternehmern der Klägerin. Daher kommt es für den Streitfall auch nicht darauf an, ob, wie die Klägerin geltend macht, nicht die Erbengemeinschaft, sondern die Miterben selbst nach dem Tod des F Unterbeteiligte am Kommanditanteil des W geworden sind. Denn auch in diesem Fall wären sie an der Klägerin nicht unmittelbar, sondern nur mittelbar über die Unterbeteiligungsgesellschaft beteiligt gewesen.
- 44** d) Aber auch soweit der Veräußerungsgewinn auf den "unbelasteten" Teil des Mitunternehmeranteils des W entfällt, ist das (negative) Tatbestandsmerkmal des § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG erfüllt. Das FG hat den auf den

"unbelasteten" Teil des Mitunternehmeranteils des W entfallenden Veräußerungsgewinn zu Unrecht nicht in den Gewerbeertrag der Klägerin einbezogen (hingegen der Vorinstanz folgend BeckOK GewStG/Weiss, 12. Ed. 01.12.2024, GewStG § 7 Rz 572.6; Specker in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 7 Rz 128). Sein Urteil kann daher keinen Bestand haben und ist aufzuheben. Die Revision des FA ist insoweit begründet.

- 45** aa) Wie bereits dargestellt war auch W Mitunternehmer der Unterbeteiligungsgesellschaft. Mit der Begründung der Unterbeteiligung ist der zivilrechtlich Hauptbeteiligte steuerlich nur noch mittelbar über die Unterbeteiligungsgesellschaft an der Hauptgesellschaft beteiligt. Sein Kommanditanteil ist im Wege schuldrechtlicher Bindung an die Stelle des bei einer Innengesellschaft nicht vorhandenen Gesamthandsvermögens getreten (BFH-Urteil vom 02.10.1997 - IV R 75/96, BFHE 184, 418, BStBl II 1998, 137, unter 1. [Rz 11]). Steuerlich war der Kommanditanteil (das alleinige) Betriebsvermögen der Unterbeteiligungsgesellschaft; der Anteil ist der Unterbeteiligungsgesellschaft (fiktiv) als eigenes Betriebsvermögen zuzurechnen (Bodden, KÖSDI 2020, 21942, 21949; Levedag, GmbH-Rundschau 2019, 699, 707). Dies betrifft den Mitunternehmeranteil in Gänze, nicht nur den Teil des Mitunternehmeranteils, der mit Unterbeteiligungen belastet ist (vgl. Görge, Deutsche Steuer-Zeitung 2020, 607, 611, Fußnoten 24 und 28). Dies deckt sich mit dem gemeinsamen Zweck der Unterbeteiligungsgesellschaft, dem Halten der mitunternehmerischen Hauptbeteiligung; darin liegt die gesellschaftsrechtliche Verbindung zwischen Hauptbeteiligtem und Unterbeteiligtem (BFH-Urteil vom 29.10.1991 - VIII R 51/84, BFHE 166, 431, BStBl II 1992, 512, unter III. [Rz 39]).
- 46** Entgegen der Sichtweise der Klägerin sieht sich der erkennende Senat auch vor dem Hintergrund der vertraglichen Regelungen im Streitfall nicht zu einer segmentierenden ("Silo"-)Betrachtung veranlasst. Zwar trifft es zu, dass den Unterbeteiligten vorliegend stets Unterbeteiligungen mit konkreten Nominalbeträgen am Kommanditanteil eingeräumt wurden (Beispiel: "Die Hauptbeteiligte räumt dem Unterbeteiligten an ihrer Kommanditbeteiligung an der [Klägerin] in Höhe von nominell DM ... eine Unterbeteiligung von DM ... ein."). Der Senat sieht hierin jedoch keinen entscheidungserheblichen Unterschied zur Konkretisierung der Unterbeteiligung mittels eines Prozentsatzes (hierzu z.B. BFH-Urteil vom 02.10.1997 - IV R 75/96, BFHE 184, 418, BStBl II 1998, 137 [Rz 1]). Die für die Unterbeteiligung charakteristische Gewinnbeteiligung kann sowohl absolut als auch relativ umschrieben werden. Beide Konstellationen beziehen sich auf einen zivilrechtlich unteilbaren Anteil an einer Personengesellschaft, das heißt unabhängig davon, ob die Gewinnbeteiligung absolut oder relativ umschrieben ist, belastet sie stets den gesamten Kommanditanteil (vgl. dazu Lieder in Oetker, HGB, 8. Aufl., § 105 Rz 69). Entgegen der Auffassung der Klägerin führte auch eine weitere Einräumung einer Unterbeteiligung für einen bereits Unterbeteiligten nicht zur Begründung einer weiteren Unterbeteiligung, sondern zu einer Erweiterung der schon bestehenden Unterbeteiligung. Denn zwei selbständige Beteiligungen eines Unterbeteiligten an einem einzigen Anteil sind nicht möglich (vgl. Blaurock in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Rz 30.26; MüKoHGB/Karsten Schmidt, 4. Aufl., § 230 Rz 221).
- 47** Sachliche Gründe dafür, die für Zwecke der Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer allgemein anerkannte Struktur einer doppel- oder mehrstöckigen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) für Zwecke der Gewerbesteuer (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG) zu negieren, kann der Senat nicht erkennen.
- 48** Im Übrigen entspricht dieser Sichtweise in verfahrensrechtlicher Hinsicht, dass in der --mit der Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft gegebenenfalls zusammengefassten (vgl. § 179 Abs. 2 Satz 3 AO; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 05.11.1973 - GrS 3/72, BFHE 112, 1, BStBl II 1974, 414, unter III.2.a [Rz 18]; BFH-Urteile vom 02.03.1995 - IV R 135/92, BFHE 177, 198, BStBl II 1995, 531, unter 2.a [Rz 10]; vom 19.04.2007 - IV R 70/04, BFHE 217, 570, BStBl II 2007, 868, unter II.2.b [Rz 28]; Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 179 Tz 4)-- gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte der Unterbeteiligungsgesellschaft der (gesamte) Gewinn- oder Verlustanteil des Hauptbeteiligten, wie er sich aus der Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft ergibt, zugrunde gelegt wird (Levedag in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Rz 31.31). Dementsprechend wird der gesamte Gewinnanteil auf den Hauptbeteiligten und die Unterbeteiligten verteilt und nicht nur ein Teilbetrag "weitergeleitet".
- 49** bb) Dem steht nicht entgegen, dass W den Kommanditanteil als Gesellschafter der Klägerin (zivilrechtlich) selbst verkauft und übertragen hat. Im Unterschied zum Zivilrecht ist der Kommanditanteil (Mitunternehmeranteil) steuerlich (fiktives) Betriebsvermögen der Unterbeteiligungsgesellschaft. Steuerlich verwirklicht daher diese Mitunternehmerschaft (und nicht der zivilrechtliche Anteilsinhaber) den Tatbestand der Anteilsveräußerung nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Steuerlich handelt es sich um einen zweistufigen Vorgang: In einem ersten Schritt veräußert die Unterbeteiligungsgesellschaft ihren Anteil an der Hauptgesellschaft (beziehungsweise ihr wird die Anteilsveräußerung zugerechnet). In einem zweiten Schritt setzt sich die Unterbeteiligungsgesellschaft wegen

Zweckerreichung zwecks Beendigung auseinander, indem der Veräußerungserlös nach Maßgabe der Beteiligungsquoten an die Beteiligten ausgekehrt wird (ebenso Stollenwerk/Scherff, GmbH-StB 2005, 45, 50; anderer Ansicht BeckOK GewStG/Weiss, 12. Ed. 01.12.2024, GewStG § 7 Rz 572.6; Specker in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 7 Rz 128). Die Klägerin macht daher --bei steuerrechtlicher Betrachtung-- zu Unrecht geltend, dass die Unterbeteiligungsgesellschaft ihrerseits keinen Mitunternehmeranteil veräußert habe.

- 50** cc) Soweit sich die Vorinstanz für ihre gegenteilige Auffassung auf das BFH-Urteil vom 19.04.2007 - IV R 70/04 (BFHE 217, 570, BStBl II 2007, 868) beruft, kann der erkennende Senat dem nicht folgen. Nach diesem Urteil ist der Kommanditanteil im Fall der atypischen Unterbeteiligung dem Unterbeteiligten im Umfang seiner Mitunternehmerstellung im Sinne von § 15a Abs. 1 Satz 3 EStG zuzurechnen; im Übrigen verbleibt es bei der Zurechnung zum Hauptbeteiligten. Der (erweiterte) Verlustausgleich ist auf den Umfang beschränkt, der der Beteiligung an der Unterbeteiligungsgesellschaft entspricht. Wesentlicher Grund für diese Erwägung ist, dass der atypisch Unterbeteiligte Mitunternehmer ist und in Höhe seiner Einlage ein eigenes Verlustausgleichspotenzial hat (unter II.2.b [Rz 27]). Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Mitunternehmeranteil an der Hauptgesellschaft vollumfänglich zum Betriebsvermögen der Unterbeteiligungsgesellschaft gehört.
- 51** dd) Das gegenteilige Ergebnis lässt sich auch nicht mit dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil vom 01.03.2018 - IV R 38/15 (BFHE 260, 543, BStBl II 2018, 587) begründen. Danach verfügt der Inhaber des Handelsgewerbes, an dem sich ein anderer atypisch still beteiligt, zwar auch während des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft ertragsteuerlich über ein eigenes Vermögen, das neben dem Betriebsvermögen besteht, das ertragsteuerlich der atypisch stillen Gesellschaft als mitunternehmerisches Vermögen zugerechnet wird. Denn er ist als Mitunternehmer an der atypisch stillen Gesellschaft beteiligt und erzielt Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG; ihm sind ertragsteuerlich die dem Betriebsvermögen der atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnenden Wirtschaftsgüter entsprechend seinem Anteil zuzurechnen (Rz 38). Dies hat zur Folge, dass (spätere) Zugänge zum Vermögen des Inhabers des Handelsgewerbes, die nicht durch den Betrieb der Innen-KG veranlasst sind, dem Inhaber des Handelsgewerbes allein zuzurechnen sind (Wendt, Finanz-Rundschau 2018, 801, 802). Selbst wenn dies für den vergleichbaren Fall der atypischen Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil, die mit einer mitunternehmerischen Beteiligung des Hauptgesellschafters an der Unterbeteiligungsgesellschaft einhergeht, entsprechend gelten sollte, änderte es allerdings nichts daran, dass der Hauptgesellschaftler nur noch mittelbar --vermittelt über die Unterbeteiligungsgesellschaft-- an der Hauptgesellschaft beteiligt ist.
- 52** ee) Auch der Zweck des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gebietet keine einschränkende Auslegung. Die Einführung von § 7 Satz 2 GewStG sollte die Gefahr von Missbrauch beseitigen, die durch einkommen- und körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten entsteht. Es sollte vermieden werden, dass die breitere, schon bis dato Veräußerungsgewinne erfassende gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Kapitalgesellschaften dadurch umgangen wird, dass die zu veräußernden Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral vor ihrer Veräußerung auf eine Personengesellschaft übertragen werden und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbsteuerfrei veräußert wird (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 41). Zugleich dient die Norm der Verwaltungsvereinfachung (BTDrucks 14/7344, S. 12). § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass für das Betriebsfinanzamt bei mehrstufigen Personengesellschaften regelmäßig nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellbar ist, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt ist (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 120 ff.; BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 25).
- 53** Zwar steht im Streitfall keine irgendwie geartete Steuerumgehung der Klägerin im Raum. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ist tatbestandlich allerdings nicht auf Missbrauchsfälle begrenzt, sondern bezieht auch Veräußerungsvorgänge in die Gewerbesteuerpflicht mit ein, die in keinem Zusammenhang mit einem Umgehungsgeschäft stehen (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 122 und 130). Zudem greift der Gesichtspunkt der Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs auch in Fällen wie dem vorliegenden: Wären die beiden Gewinnfeststellungsverfahren nicht auf der Ebene der Hauptgesellschaft zusammengefasst worden, müsste auf das Feststellungsverfahren der Unterbeteiligungsgesellschaft zurückgegriffen werden, um den aus Sicht der Klägerin begünstigten Teil des Veräußerungsgewinns bestimmen zu können. Gerade dies will § 7 Satz 2 GewStG indes durch die Anknüpfung an die unmittelbare Mitunternehmerstellung einer natürlichen Person vermeiden.
- 54** 2. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für die (gewinnwirksame) Aktivierung eines Gewerbesteuererstattungsanspruchs der Klägerin gegen W zum 31.12.2014 nicht vorlagen. Insoweit hat die Revision des FA keinen Erfolg.

- 55** a) Zwar knüpft die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG an die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes an. Erhöht sich der gewerbliche Gewinn aufgrund der Aktivierung einer Forderung, führt dies daher gleichfalls zu einer Erhöhung des Gewerbeertrags (BFH-Urteil vom 14.04.2022 - IV R 32/19, BFHE 275, 543, BStBl II 2022, 832, Rz 26). Auch eine unanfechtbare gesonderte und einheitliche Feststellung des einkommensteuerlichen Gewinns ist jedoch für die Festsetzung des Gewerbebesteuermessbetrags nicht bindend. Deshalb ist auch im Streitfall die Höhe des Gewerbeertrags der Klägerin ungeachtet der Gewinnfeststellung der Klägerin für das Streitjahr eigenständig zu prüfen (z.B. BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 14).
- 56** b) Die Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden wie der Klägerin nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 EStG). Danach hat der Kaufmann in seine Bilanz für den Schluss eines Geschäftsjahres unter anderem seine Vermögensgegenstände und somit auch seine Forderungen vollständig aufzunehmen (§ 240 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1, § 242 Abs. 1, § 246 Abs. 1 HGB). Gewinne sind nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlusstichtag realisiert sind (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 HGB). Nach dem darin kodifizierten Realisationsprinzip als Ausprägung des Vorsichtsprinzips dürfen Vermögensmehrungen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind. Die Aktivierung von Vermögensgegenständen in der Handelsbilanz und von Wirtschaftsgütern in der Steuerbilanz bestimmt sich in erster Linie nicht nach rechtlichen, sondern nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Maßgeblich ist nicht, ob eine Forderung fällig oder ein Recht realisierbar ist, sondern ob der Vermögensvorteil wirtschaftlich ausnutzbar ist und einen durchsetzbaren gegenwärtigen Vermögenswert darstellt. An Letzterem fehlt es typischerweise bei einer bestrittenen Forderung. Umstrittene Forderungen können erst am Schluss des Wirtschaftsjahres angesetzt werden, in dem über den Anspruch rechtskräftig entschieden wird oder in dem eine Einigung mit dem Schuldner zustande kommt. Ist eine Forderung noch nicht rechtsförmlich entstanden, so genügt es für die Aktivierung, wenn die für die Entstehung wesentlichen wirtschaftlichen Ursachen im abgelaufenen Geschäftsjahr gesetzt worden sind und der Kaufmann mit der künftigen rechtlichen Entstehung des Anspruchs fest rechnen kann (vgl. nur BFH-Urteil vom 03.08.2017 - IV R 12/14, BFHE 259, 104, BStBl II 2018, 20, Rz 23, m.w.N.; Suchanek in Anzinger/Oser/Schlotter, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, 7. Aufl., HGB § 246 Rz 52 f.; Reddig in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 5 Rz 104).
- 57** c) Das FG hat die Aktivierung eines Gewerbesteuererstattungsanspruchs der Klägerin gegen W zum 31.12.2014 mit der Begründung abgelehnt, aus § 13 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags ergebe sich kein solcher Anspruch, da W nicht aus der Klägerin ausgeschieden sei, sondern seinen Anteil veräußert habe. Ohne eindeutige gesellschaftsvertragliche Regelung für den Fall der Anteilsveräußerung sei fraglich, ob eine Verpflichtung des Gesellschafters zum Ausgleich der nach § 7 Satz 2 GewStG entstehenden Mehrbelastung bestehe. Hieraus könne jedenfalls nicht mit hinreichender Sicherheit gefolgert werden, dass ein Anspruch wirksam entstanden sei. Nach den Angaben der Klägerin habe diese bislang auch keine Ansprüche geltend gemacht. Im Übrigen hätten der Realisierung des Anspruchs materiell-rechtliche Hindernisse entgegengestanden.
- 58** d) Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Klägerin konnte am Bilanzstichtag 31.12.2014 mit der künftigen rechtlichen Entstehung eines Erstattungsanspruchs gegen W nicht fest rechnen.
- 59** aa) Die Vertragsauslegung des FG erscheint angesichts des eindeutigen Wortlauts des § 13 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags, der die Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters regelt, nicht aber die Folgen der Anteilsveräußerung an einen Dritten, zumindest möglich. Verstöße gegen Denkgesetze oder allgemeine Erfahrungssätze sind nicht ersichtlich. Der BFH ist daher an die Auslegung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).
- 60** Das FA verweist in diesem Zusammenhang zu Unrecht auf § 11 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags. Zwar regelt § 11 des Gesellschaftsvertrags das Ausscheiden eines Gesellschafters aus sonstigen Gründen (neben der Kündigung im Sinne des § 10 des Gesellschaftsvertrags). Das betrifft neben dem Tod und der Übertragung des Anteils die in § 11 Ziff. 1 Buchst. a bis d des Gesellschaftsvertrags aufgeführten Ausscheidensgründe (zum Beispiel die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Gesellschafters). Die Abfindung des ausscheidenden Gesellschafters nach § 13 des Gesellschaftsvertrags bezieht sich gleichwohl allein auf das Ausscheiden des Gesellschafters unter Fortführung der Gesellschaft von den verbleibenden Gesellschaftern (§ 12 Satz 1 des Gesellschaftsvertrags). In den Fällen der Anteilsübertragung auf einen unentgeltlichen oder entgeltlichen Rechtsnachfolger besteht hingegen kein Abfindungsanspruch des Gesellschafters (bei dessen Ermittlung ein Gewerbesteuererstattungsanspruch der Gesellschaft abgezogen werden müsste).
- 61** bb) Dem steht auch nicht entgegen, dass sich die Parteien des Anteilsveräußerungsvertrags vom 31.12.2014, das heißt W als Veräußerer und die K GmbH als Erwerberin, nach § 2 Ziff. 2 des Vertrags darüber einig waren, dass der

auf die Unterbeteiligung entfallende Anteil des Kaufpreises bei der Klägerin der Gewerbesteuer unterliegt und dass diese Gewerbesteuer gemäß § 13 Ziff. 1 des Gesellschaftsvertrags vom Verkäufer (W) zu tragen ist und den Bruttokaufpreis mindert. Diese Vereinbarung führte zwar zu einer wirtschaftlichen Belastung des W als Anteilsveräußerer mit der von der Klägerin zu tragenden Gewerbesteuer (und gegebenenfalls zu einer nachfolgenden Einlage des Kürzungsbetrags durch die K GmbH als Anteilserwerberin in die Klägerin; vgl. zu dieser Gestaltung Kutt/Möllmann, Der Betrieb 2010, 1662, 1669). Ein unmittelbarer Erstattungsanspruch der Klägerin gegen W ergibt sich daraus jedoch nicht.

- 62** 3. Die Sache ist spruchreif. Der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid für 2014 ist dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag ohne Einbeziehung eines gewinnerhöhenden Gewerbesteuererstattungsanspruchs in Höhe von ... € festgesetzt wird (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Im Übrigen ist die Klage unbegründet.
- 63** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 und Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de