

Urteil vom 08. Mai 2025, IV R 40/22

Gewerbsteuerrechtliche Zurechnung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften

ECLI:DE:BFH:2025:U.080525.IVR40.22.0

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 2 Nr 2, GewStG § 9 Nr 2, GewStG § 3 Nr 20 Buchst b, GewStG VZ 2010 , UmwStG 2006 § 22 Abs 1, UmwStG 2006 § 22 Abs 6, GewStR 2009 R 7.1 Abs 3 S 5, AEUmwStG 2025 Tziff 22.41, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStR R 16 Abs 13 S 8

vorgehend FG München, 26. August 2022, Az: 2 K 1842/21

Leitsätze

1. Der § 7 Satz 2 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterfallende Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an der Oberpersonengesellschaft ist nicht auf die stillen Reserven der Oberpersonengesellschaft und die stillen Reserven der Unterpersonengesellschaft aufzuteilen. Es handelt sich vielmehr um einen einheitlichen Veräußerungsvorgang auf der Ebene der Oberpersonengesellschaft.
2. Der Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft unterliegt im Hinblick auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Oberpersonengesellschaft auch insoweit nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG, als der Veräußerungsgewinn auf stille Reserven der Unterpersonengesellschaft entfällt.
3. § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG ist nicht anwendbar, wenn der Gesellschafter der Oberpersonengesellschaft seinen Anteil veräußert, und diese Oberpersonengesellschaft an Unterpersonengesellschaften beteiligt ist, deren Gewerbeertrag nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG (teilweise) von der Gewerbesteuer befreit ist.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 26.08.2022 - 2 K 1842/21 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist insbesondere die gewerbesteuerrechtliche Behandlung eines Einbringungsgewinns I im Sinne des § 22 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) im Zusammenhang mit einer doppelstöckigen Personengesellschaft.
- 2 Die Rechtsvorgängerin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die A KG, gehörte bis zu ihrem Erlöschen am ... zum Konzernverbund ..., der ganz überwiegend Krankenhäuser und Kliniken betreibt. Die A KG wurde als Konzernobergesellschaft gegründet, um die Beteiligungen an diversen Klinik-KGs rechtlich zu bündeln und ein einheitliches Kreditrating zu erreichen. Sie hielt demzufolge meist 100 % des Kommanditkapitals der beteiligten Klinik-KGs. Neben diesen Beteiligungen befanden sich lediglich eine Immobilie in ... (Konzernzentrale) sowie konzerninterne Forderungen und Bankguthaben im Betriebsvermögen der A KG. Ihre Komplementär-GmbH, die überwiegend zugleich als Komplementärin der Klinik-KGs fungierte, erbrachte gesellschaftsübergreifende Leistungen (Buchführung, Controlling, Rechts- und Steuerberatung, einheitliches Marketing) für die Klinik-KGs.

- 3 Das Kommanditkapital der A KG hielten bis zum Streitjahr die B GmbH zu 90,5 % und die C Stiftung zu 9,5 %, beide mit Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union --EU-- (EU-Ausland). An der B GmbH war wiederum die C Stiftung zu 90,1 % beteiligt.
- 4 Am ... 2010 erfolgte eine Umstrukturierung des Konzerns. Die C Stiftung brachte ihre Beteiligung an der A KG (9,5 %) auf Antrag zu Buchwerten (§ 20 Abs. 1 und Abs. 2 Satz 2 UmwStG) in die B GmbH ein und erhielt dafür neue Anteile an der B GmbH. Damit wuchs die Beteiligung der C Stiftung an der B GmbH auf 91,2 %. Die erhaltenen Anteile an der B GmbH unterlagen nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG der Sperrfrist von sieben Jahren.
- 5 Mit Beschluss vom ... 2012 wurde die C Stiftung aufgelöst. Das Stiftungsvermögen, darunter die Beteiligung an der B GmbH, wurde auf Herrn X als Letztbegünstigten übertragen. Am ... 2012 verlegte X seinen Wohnsitz vom EU-Ausland in einen Drittstaat. Die Auskehrung der sperrfristbehafteten Anteile an der B GmbH an X erfolgte am ... 2013. Die Beteiligten gingen übereinstimmend davon aus, dass X als Rechtsnachfolger der C Stiftung damit als Einbringender im Sinne des § 22 Abs. 6 UmwStG galt und wegen der Wohnsitzverlagerung bei ihm die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG nicht mehr gegeben waren, so dass der Ersatzrealisationstatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG rückwirkend im Jahr 2010 (Streitjahr) erfüllt war. Zudem gab die Klägerin mit Schreiben vom 21.05.2014 an, dass der verpflichtende jährliche Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG nicht mehr erbracht werden könne.
- 6 Im (geänderten) Gewerbesteuermessbescheid für 2010 vom 11.03.2014 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) keinen Einbringungsgewinn I. Im Rahmen einer für die Jahre 2010 bis 2012 durchgeführten Außenprüfung kamen die Prüfer allerdings zu der Auffassung, dass infolge der Ersatzrealisation rückwirkend im Streitjahr sowohl im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung) als auch im Rahmen der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags ein Einbringungsgewinn I in Höhe von ... € anzusetzen sei.
- 7 Vor diesem Hintergrund erließ das FA am 27.02.2019 --neben einem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid-- einen (nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--) geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2010. Der dagegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 22.07.2021).
- 8 Die nachfolgende Klage, mit der die Klägerin die Nichteinbeziehung des Einbringungsgewinns I in die Ermittlung des Gewerbeertrags begehrte, wies das Finanzgericht (FG) München mit Urteil vom 26.08.2022 - 2 K 1842/21 als unbegründet ab. Der Einbringungsgewinn I sei dem Grunde und der Höhe nach zutreffend bei der A KG angesetzt worden. Die Befreiungsregelung des § 3 Nr. 20 Buchst. b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sei nicht anwendbar, zudem tatbestandlich auch nicht erfüllt.
- 9 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung von Bundesrecht (§ 5 Abs. 1 Satz 3 i.V.m. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG) rügt.
- 10 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG München vom 26.08.2022 - 2 K 1842/21 und die Einspruchsentscheidung vom 22.07.2021, soweit diese den Gewerbesteuermessbetrag 2010 betrifft, aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid für 2010 vom 27.02.2019 dahin zu ändern, dass der Einbringungsgewinn I nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen wird, soweit er auf die dem Krankenhausbetrieb zuzuordnenden stillen Reserven der Klinik-KGs entfällt.
- 11 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 13 Das FG hat den Einbringungsgewinn I im Sinne des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zutreffend ermittelt und diesen zu Recht nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG dem Gewerbeertrag der A KG zugerechnet (dazu 1.). Eine (teilweise) Zuordnung des Einbringungsgewinns zum Gewerbeertrag der Untergesellschaften kommt nicht in Betracht (dazu 2.) Es ist auch nicht zu beanstanden, dass die Vorinstanz den Gewerbeertrag nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG unterworfen

hat (dazu 3.). Schließlich hat das FG die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG zu Recht unangewendet gelassen (dazu 4.).

- 14** 1. Zutreffend hat das FG den Einbringungsgewinn I im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG ermittelt und diesen nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der A KG gerechnet.
- 15** a) Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) 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. Dieser Gewinn ist um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Zweck der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen. Zu diesen --herauszurechnenden-- Bestandteilen gehören Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind. Aus dem Fiskalzweck der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Sachsteuer folgt, dass Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs bei einem Einzelgewerbetreibenden oder einer Personengesellschaft --nicht aber bei einer Kapitalgesellschaft-- bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auszuschneiden sind, wenn damit die endgültige Einstellung der gewerblichen Betätigung verbunden ist (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. nur Urteil vom 11.07.2019 - I R 26/18, BFHE 266, 277, BStBl II 2022, 93, Rz 9).
- 16** Lediglich soweit der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft, eines Mitunternehmeranteils und des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt, gehört er nach § 7 Satz 2 GewStG zum Gewerbeertrag. § 7 Satz 2 GewStG ist verfassungskonform (Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217).
- 17** b) Soweit in den Fällen einer Sacheinlage unter dem gemeinen Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG) der Einbringende die erhaltenen Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt veräußert, ist der Gewinn aus der Einbringung gemäß § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung als Gewinn des Einbringenden im Sinne von § 16 EStG zu versteuern (Einbringungsgewinn I); § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind nicht anzuwenden. Die Veräußerung der erhaltenen Anteile gilt insoweit als rückwirkendes Ereignis im Sinne von § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Einbringungsgewinn I ist der Betrag, um den der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Dies gilt nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG entsprechend, wenn für den Einbringenden oder die übernehmende Gesellschaft im Sinne des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 4 UmwStG die Voraussetzungen im Sinne von § 1 Abs. 4 UmwStG nicht mehr erfüllt sind.
- 18** § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 UmwStG in der im Streitfall gültigen Fassung vor der Änderung durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 (BGBl I 2021, 2050; vgl. § 27 Abs. 18 UmwStG) sieht vor, dass § 1 Abs. 3 UmwStG (und damit der Sechste bis Achte Teil des Umwandlungssteuergesetzes) nur gilt, wenn in den Fällen des § 1 Abs. 3 Nr. 1 bis 4 UmwStG (a) bei der Einbringung durch Einzelrechtsnachfolge der einbringende Rechtsträger (aa) eine Gesellschaft im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG ist und, wenn es sich um eine Personengesellschaft handelt, soweit an dieser Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, die die Voraussetzungen im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG erfüllen oder (bb) eine natürliche Person im Sinne von § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG ist oder (b) das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist.
- 19** c) Diese Rechtsgrundsätze haben das FA und das FG beachtet.
- 20** aa) Die C Stiftung hat ihren Anteil an der A KG nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zum Buchwert in die B GmbH eingebracht. Dadurch waren die erhaltenen Anteile an der B GmbH als sperrfristbehaftete Anteile im Sinne des § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG zu qualifizieren. Durch die unentgeltliche Rechtsnachfolge des X in die Anteile der C Stiftung an der B GmbH galt X als Einbringender im Sinne von § 22 Abs. 1 bis 5 UmwStG (§ 22 Abs. 6 UmwStG). Das ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und hat auch die Vorinstanz zu Recht so angenommen.

- 21** bb) Ebenso wenig steht im Streit, dass der Wegzug des X vom EU-Ausland in einen Drittstaat den Ersatzrealisationstatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG ausgelöst hat, da in der Person des X fortan nicht mehr die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG a.F. erfüllt waren. Der Wohnsitz und der gewöhnliche Aufenthalt des X befanden sich nicht mehr innerhalb des Hoheitsgebiets eines Mitgliedstaats der EU oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, sondern in einem Drittstaat. Zudem war das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile an der B GmbH ausgeschlossen (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG a.F., vgl. dazu Graw in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 1 Rz 191 ff.). Der (nach dem Wegzug aus dem EU-Ausland) in einem Drittstaat ansässige X unterlag mit seinen Anteilen an der EU-ausländischen Kapitalgesellschaft im Inland nicht der beschränkten Einkommensteuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG. Die B GmbH hatte weder einen inländischen Sitz noch eine Geschäftsleitung im Inland (Doppelbuchst. aa); ebenso wenig lagen die Voraussetzungen der Doppelbuchst. bb oder cc vor.
- 22** Da die (rückwirkende) Entstehung des Einbringungsgewinns I im Sinne des § 22 Abs. 1 UmwStG im Streitjahr zwischen den Beteiligten nicht streitig und auch von der Vorinstanz angenommen worden ist, sieht der erkennende Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab. Dies gilt auch für die Höhe des Einbringungsgewinns I von ... € (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG).
- 23** Der Einbringungsgewinn I stellt einen Gewinn des Einbringenden im Sinne von § 16 EStG dar (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG). Da vorliegend der Mitunternehmeranteil (der C Stiftung) an der A KG in die B GmbH eingebracht worden ist, handelt es sich bei dem Einbringungsgewinn I um einen Gewinn aus der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.
- 24** cc) Gewerbesteuerrechtlich gehört der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Letzteres ist hier nicht der Fall. Zwar handelt es sich bei X um eine natürliche Person. Hierauf kommt es jedoch nicht an. Da der Einbringungsgewinn I rückwirkend im Wirtschaftsjahr der Einbringung entsteht (§ 22 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 1 Satz 2 UmwStG), hat das FG für die Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zu Recht auf den Zeitpunkt der Einbringung und die Beteiligung der C Stiftung als Einbringende abgestellt. Denn der Einbringungsgewinn I ist gewerbesteuerrechtlich den Rechtsregeln zu unterwerfen, die für eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wären. Maßgebend ist, ob der Einbringungsgewinn mit Rücksicht auf die ursprüngliche Beteiligung der Gewerbesteuer unterlegen hätte. Rechtlich kommt es mithin allein auf die Besteuerung des Einbringungsvorgangs an (BFH-Urteil vom 11.07.2019 - I R 26/18, BFHE 266, 277, BStBl II 2022, 93, Rz 14 ff.). Die Einbringung (Veräußerung) des Mitunternehmeranteils durch die C Stiftung hätte indes der Gewerbesteuer unterlegen. Denn die C Stiftung war eine Privatstiftung des Rechts des EU-Mitgliedstaats und damit eine juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit, die der Körperschaftsteuer des EU-Mitgliedstaats unterliegt. Dies steht dem Ausschluss des Veräußerungsgewinns aus dem Gewerbeertrag entgegen.
- 25** Vor diesem Hintergrund muss die (höchststrichterlich noch nicht geklärte) Rechtsfrage, ob § 22 Abs. 6 UmwStG dahin auszulegen ist, dass im Falle einer unentgeltlichen Rechtsnachfolge ein durch den Rechtsnachfolger ausgelöster Einbringungsgewinn I fiktiv als Gewinn des Rechtsnachfolgers statt als Gewinn des ursprünglich Einbringenden gilt (bejahend: FG Düsseldorf, Urteil vom 07.03.2024 - 8 K 2849/17 E, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2024, 1416, rechtskräftig; ablehnend: FG München, Urteil vom 09.02.2024 - 8 K 602/23, EFG 2024, 982, Revision anhängig unter dem Aktenzeichen X R 8/24; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rz 22.41), im Streitfall nicht beantwortet werden. Vorliegend geht es nicht um die personelle Zuordnung des Einbringungsgewinns I (zum Einbringenden oder zu dessen Rechtsnachfolger) als Folge der Fiktionswirkung des § 22 Abs. 6 UmwStG, sondern um die Frage, ob eine unmittelbare Beteiligung an der Mitunternehmerschaft (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG) vorliegt. Dafür kann es nach Sinn und Zweck der Regelung nur auf die im Zeitpunkt der (fiktiven) Veräußerung tatsächlich bestehende Beteiligung (des Einbringenden) ankommen.
- 26** 2. Weiterhin ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Einbringungsgewinn I --entgegen der Ansicht der Klägerin-- nicht (auch nicht teilweise) zum Gewerbeertrag der Untergesellschaften (Klinik-KGs) gehört.
- 27** a) Wie der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Fall doppelstöckiger Personengesellschaften zu behandeln ist, ist noch nicht höchststrichterlich geklärt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Mitunternehmerschaft, zu deren

Betriebsvermögen die Beteiligung an einer weiteren Mitunternehmerschaft gehört, als einheitlicher Veräußerungsvorgang zu behandeln (R 7.1 Abs. 3 Satz 5 der Gewerbesteuer-Richtlinien --GewStR--). Dem haben sich Teile der Literatur (z.B. Brandis/Heuermann/Drüen, § 7 GewStG Rz 129; Specker in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 7 Rz 128; Patt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 274; Schmidt/Hageböke, Der Betrieb --DB-- 2003, 790, 792; Kleymann/Hindersmann, Betriebs-Berater --BB-- 2006, 2104, 2107; Suchanek, GmbH-Rundschau 2007, 248, 249; Institut der Wirtschaftsprüfer, Doppelstöckige Personengesellschaften, Rz 140) und die Vorinstanz angeschlossen. Nach anderer Auffassung ist der Veräußerungsgewinn hingegen nach dem Verhältnis der stillen Reserven auf die Ober- und die Unterpersongesellschaft aufzuteilen (z.B. Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 7 Rz 324a; Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 7 Rz 113; Behrens/Schmitt, BB 2002, 860, 862; Ludwig, BB 2007, 2152, 2153; Hülsmann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 184; Rund/Junkers, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2021, 393, 398; Junkers, DStR 2023, 2386; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Rz 7.61 ff.; Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl., § 16 Rz 384).

- 28 b) Der erkennende Senat ist in Übereinstimmung mit dem FG der Ansicht, dass es sich um einen einheitlichen Veräußerungsvorgang (und nicht um mehrere Veräußerungen) handelt und keine "Durchstockung" des Veräußerungsgewinns erfolgt.
- 29 aa) Dafür spricht bereits der Wortlaut des § 7 Satz 2 GewStG, der den Veräußerungsgewinn "zum Gewerbeertrag" des in § 7 Satz 1 GewStG genannten Gewerbebetriebs rechnet. Geht es um die Zuordnung des Gewinns aus der Veräußerung eines Anteils an der Oberpersonengesellschaft, so ist dieser Gewinn danach dem Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft zuzuordnen.
- 30 aaa) Bis zur Einführung des § 7 Satz 2 GewStG mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2002 durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23.07.2002 (BGBl I 2002, 2715) unterlagen bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern Gewinne aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs oder von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft generell nicht der Gewerbesteuer; sie waren nicht Teil des Gewerbeertrags im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG. Das galt auch für Kapitalgesellschaften, die ihre Mitunternehmeranteile veräußerten (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 6 f., m.w.N.). Dies lag darin begründet, dass bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils die im Betrieb der Personengesellschaft ruhenden stillen Reserven realisiert werden; Quelle des Veräußerungsgewinns ist der Betrieb der Personengesellschaft. Deshalb könnte ein derartiger Veräußerungsgewinn allenfalls dem Gewerbeertrag der Personengesellschaft zugerechnet werden. Er sei jedoch auch nicht Bestandteil des Gewerbeertrags der Personengesellschaft, da es sich nicht um einen "laufenden" Gewinn handele (BFH-Urteile vom 25.05.1962 - I 78/61 S, BFHE 75, 467, BStBl III 1962, 438; vom 28.02.1990 - I R 92/86, BFHE 160, 262, BStBl II 1990, 699, unter II.3.a bb; vom 15.06.2004 - VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754, unter II.2.a; vom 26.04.2001 - IV R 75/99, BFHE 194, 421, unter 1.a bb; Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2002, 39, 40).
- 31 bbb) An dieser Stelle hat die der Missbrauchsabwehr dienende (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 10, 120) Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG eine konstitutive Änderung bewirkt. Die Norm führt zu einer Erweiterung der Bemessungsgrundlage "Gewerbeertrag" (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 31/15, Rz 22), indem der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des (Teil-)Betriebs einer Mitunternehmerschaft oder des Mitunternehmeranteils zum Gewerbeertrag gerechnet wird, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Insofern wird der Mitunternehmeranteil, der steuerlich kein Wirtschaftsgut darstellt, der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Der Veräußerungsgewinn wird jedoch --in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217)-- im Gewerbeertrag der Mitunternehmerschaft erfasst, deren Anteile veräußert werden. Das ist hier die A KG als Oberpersonengesellschaft.
- 32 § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG enthält keine Anhaltspunkte für eine (teilweise) Zurechnung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns zum Gewerbebetrieb der Unterpersongesellschaft. Wenngleich die Norm von mehrstufigen Gesellschaftsstrukturen ausgeht, kann der erkennende Senat dem Wortlaut des § 7 Satz 2 GewStG nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber --indem er die Ausnahme von der Gewerbesteuerpflicht nur bei einer natürlichen Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer gewährt-- zum Ausdruck bringe, dass er von mehreren möglichen Veräußerungsgewinnen auf verschiedenen Stufen ausgehe (so aber Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 7 Rz 324; Ludwig, BB 2007, 2152, 2153; ähnlich Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Rz 7.65). Vielmehr deutet auch die Verwendung des

zivilrechtlich geprägten Begriffs des "Anteils eines Gesellschafters" (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG) --statt des "Mitunternehmeranteils"-- auf einen einheitlichen Veräußerungsvorgang auf der Ebene der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, hin (Kleymann/Hindersmann, BB 2006, 2104).

- 33** bb) Dies ergibt sich aber auch aus systematischen Erwägungen.
- 34** aaa) Nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH können Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Gesellschafter und Mitunternehmer einer weiteren Personengesellschaft sein, mit der Folge, dass die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht auch Mitunternehmer der Untergesellschaft sind. Der "Durchgriff" durch die Obergesellschaft ist ausgeschlossen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.IV. [Rz 116]). Dies hat zur Folge, dass in der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft nicht zugleich die Veräußerung des Anteils an der Untergesellschaft gesehen werden kann, da der Gesellschafter der Obergesellschaft keinen Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft "innehat" (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.b ee [Rz 105]; Schmidt/Hageböke, DB 2003, 790, 792).
- 35** bbb) § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG steht dieser Sichtweise nicht entgegen. Die Regelung ist zwar auch gewerbesteuerrechtlich zu beachten (BFH-Urteil vom 11.10.2012 - IV R 3/09, BFHE 239, 130, BStBl II 2013, 176, Rz 16). Allerdings ist sie nach ständiger Rechtsprechung des BFH im Wege einer teleologischen Reduktion des Wortlauts dahin zu verstehen, dass der mittelbare Gesellschafter einem unmittelbaren Gesellschafter allein in Bezug auf Tätigkeits- und Nutzungsvergütungen sowie Sonderbetriebsvermögen gleichgestellt wird (BFH-Urteil vom 16.11.2023 - IV R 26/20, BFHE 282, 460, BStBl II 2024, 367, Rz 38). Darum geht es hier nicht. Auch § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG führt also nicht dazu, dass in der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft die mittelbare Veräußerung des Anteils an der Untergesellschaft zu sehen ist (Schmidt/Hageböke, DB 2003, 790, 793). Dies gilt umso mehr, als § 7 Satz 2 GewStG selbst nur auf den "unmittelbar beteiligten Mitunternehmer" abstellt (Füger/Rieger, DStR 2002, 933).
- 36** cc) Nur diese Beurteilung gewährleistet einen Gleichlauf der gewerbesteuerrechtlichen Beurteilung mit der Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer. Der BFH hat für den Fall doppelstöckiger Personengesellschaften bereits entschieden, dass bei der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft der Veräußerungsgewinn nur auf der Ebene der Obergesellschaft festzustellen ist (Urteile vom 01.07.2004 - IV R 67/00, BFHE 206, 557, BStBl II 2010, 157; vom 18.09.2007 - I R 79/06, BFH/NV 2008, 729, unter II.3.; vgl. auch R 16 Abs. 13 Satz 8 der Einkommensteuer-Richtlinien, zu § 16 Abs. 4 EStG). Der erkennende Senat sieht keinen Anlass, von dieser Rechtsprechung abzurücken. Sie ist nicht allein verfahrensrechtlicher Natur (Gewinnfeststellung); vielmehr ist davon auszugehen, dass das Verfahrensrecht dem materiellen Recht folgt. Werden Anteile an einer Obergesellschaft veräußert, vollzieht sich die dadurch bewirkte Einkunftserzielung allein auf der Ebene der Obergesellschaft. Die Untergesellschaft ist in dieser Situation weder Subjekt noch Gegenstand des Veräußerungsvorgangs; weder die Untergesellschaft noch ihre Gesellschafterin (Obergesellschaft) erzielen einen Veräußerungserlös. Die Untergesellschaft erfüllt (in eigener Person) nicht die Voraussetzungen eines Steuertatbestands im Sinne von § 38 AO. Für eine Zurechnung von Einkünften zu ihrem Bereich ist kein Raum. Dies gilt auch dann, wenn die Beteiligung an der Untergesellschaft oder die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter als wertbildende Faktoren in den Erlös für die Veräußerung der Anteile an der Obergesellschaft eingehen (BFH-Urteil vom 18.09.2007 - I R 79/06, BFH/NV 2008, 729, unter II.3.a). Im Gesetz finden sich keine Anhaltspunkte dafür, dass für Zwecke der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags abweichend zu verfahren wäre. Dies gilt umso mehr, als der Wortlaut des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ("Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs anzusehen ist") dem Wortlaut des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ("Veräußerung [oder Aufgabe] des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist") stark ähnelt (Schmidt/Hageböke, DB 2003, 790, 791). Der Hinweis auf den Objektsteuercharakter der Gewerbebesteuerung (z.B. Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Rz 7.65) führt allein nicht zu einer abweichenden Beurteilung, zumal § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG den (auch) aus dem Objektsteuercharakter hergeleiteten Grundsatz, dass Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs bei einem Einzelgewerbetreibenden oder einer Personengesellschaft im Fall der endgültigen Einstellung der betrieblichen Tätigkeit bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auszuschneiden sind, gerade durchbricht.
- 37** dd) Aus dem die Mitunternehmerbesteuerung beherrschenden Transparenzprinzip ergibt sich nichts anderes. Dies folgt bereits daraus, dass § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG gerade in Abweichung von dem ansonsten im Ertragsteuerrecht geltenden Transparenzprinzip die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft vorsieht (vgl. BVerfG-Urteil vom

10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 108). Zudem trifft es zwar zu, dass der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft im Gewerbeertrag der Gesellschaft und nicht im Gewerbeertrag des Gesellschafters zu erfassen ist. Richtig ist auch, dass der Betrieb der Personengesellschaft die Quelle des Veräußerungsgewinns ist. Daraus mag man zugleich folgern können, dass Quelle des Gewinns aus der Veräußerung des Anteils an einer doppelstöckigen Personengesellschaft die in den Wirtschaftsgütern der Obergesellschaft und der Untergesellschaft ruhenden stillen Reserven seien (Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 7 Rz 113). Daraus folgt jedoch nicht, dass die --von allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Grundsätzen abweichende-- Regelung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG eine Durchstockung des auf der Ebene der Obergesellschaft erzielten Gewinns verlangt. Aufgrund der sogenannten Spiegelbildmethode (zuletzt BFH-Urteil vom 01.02.2024 - IV R 26/21, BFHE 283, 374, BStBl II 2025, 51, Rz 41) wird der Bilanzposten "Beteiligung" in der Steuerbilanz durch den Anteil am Wert des Betriebsvermögens der Untergesellschaft bestimmt, der durch den Mitunternehmeranteil repräsentiert wird und Folge der Bewertung auf Ebene der Untergesellschaft ist (vgl. nur Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Rz 16.19 ff.; BeckOK EStG/Schenke, 21. Ed. 01.04.2025, EStG § 15 Rz 2102 ff.). Die stillen Reserven, die in der Untergesellschaft gebildet worden sind, sind damit zugleich auf der Ebene der Obergesellschaft verhaftet. Auf diese kann § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Realisationsfall (Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft) zugreifen. Der Umstand, dass der Anteil an einer Personengesellschaft steuerrechtlich kein eigenständiges (immaterielles) Wirtschaftsgut darstellt (vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 - GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691), ist in diesem Zusammenhang ohne Bedeutung.

- 38** ee) Die Klägerin kann sich für ihre Auffassung auch nicht mit Erfolg auf den Umstand berufen, dass der Erwerb des Anteils an einer Ober(personen)gesellschaft zur Bildung von Ergänzungsbilanzen sowohl auf der Ebene der Obergesellschaft als auch auf der Ebene der Unter(personen)gesellschaft führen kann (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 67/00, BFHE 206, 557, BStBl II 2010, 157, unter 2.a; Schmidt/Wacker, EStG, 44. Aufl., § 15 Rz 471; Groh, DB 1991, 879, 881; Kahle, Deutsche Steuer-Zeitung 2014, 273, 281; anderer Auffassung Desens/Blischke in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz F 246). Eine solche Handhabung hat zwar zur Folge, dass sich durch die Abschreibung der entsprechenden Mehrwerte gewerbsteuerliche Auswirkungen auch auf der Ebene der Untergesellschaft ergeben (Hülsmann, DStR 2014, 184; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Rz 7.66). Daraus lässt sich aber für die hiesige Streitfrage nichts ableiten. Bei den Ansätzen in Ergänzungsbilanzen handelt es sich um Korrekturposten zu den dem jeweiligen Gesellschafter anteilig zuzurechnenden Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens (vgl. nur BFH-Urteil vom 03.09.2020 - IV R 29/19, Rz 30). Beim Erwerb eines Mitunternehmeranteils lässt sich der Anschaffungspreis des Erwerbers für einen Anteil am Reinvermögen der Personengesellschaft nur darstellen, indem in einer für ihn aufzustellenden Ergänzungsbilanz das Kapitalkonto des Veräußerers in der Gesellschaftsbilanz auf den Anschaffungspreis berichtigt wird (BFH-Urteil vom 20.11.2014 - IV R 1/11, BFHE 248, 28, BStBl II 2017, 34, Rz 17). Daraus lässt sich allerdings nicht (spiegelbildlich) der Schluss ziehen, dass im Fall der Veräußerung des Anteils an der Ober(personen)gesellschaft die auf die Unter(personen)gesellschaft entfallenden stillen Reserven bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns auf der Ebene der Obergesellschaft gewerbesteuerrechtlich auszuscheiden sind (so aber Ludwig, BB 2007, 2152, 2155; Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 5. Aufl., Rz 7.65). § 7 Satz 2 GewStG steht mit der (Technik der) Bildung von Ergänzungsbilanzen nicht in einem systematischen Zusammenhang.
- 39** ff) Das BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 31/15 stützt dieses Ergebnis. Danach "entfällt" ein Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in vollem Umfang auf den Mitunternehmer, der ihn erzielt, das heißt, in dessen Person er entsteht (Rz 17). Das ist im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Oberpersonengesellschaft (nur) deren Gesellschafter, im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Unter(personen)gesellschaft die Ober(personen)gesellschaft. Danach geht der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in voller Höhe in den Gewerbeertrag der Personengesellschaft ein, an welcher der veräußernde Mitunternehmer unmittelbar als Gesellschafter beteiligt ist.
- 40** gg) Das BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 67/00 (BFHE 206, 557, BStBl II 2010, 157) steht diesem Verständnis nicht entgegen. Danach ist der laufende Verlust einer Unter(personen)gesellschaft aus gewerblicher Tierzucht (§ 15 Abs. 4 EStG) mit dem Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an der Ober(personen)gesellschaft zu verrechnen, soweit dieser Veräußerungsgewinn anteilig mittelbar auf Wirtschaftsgüter der Untergesellschaft entfällt, auch wenn die Obergesellschaft selbst keine Einkünfte aus gewerblicher Tierzucht erzielt. Tragendes Argument für diese Sichtweise des Senats war, dass sich die Ausgleichs- und Abzugsbeschränkung für die laufenden Verluste einer

Untergesellschaft aus gewerblicher Tierzucht und Tierhaltung auch auf die Besteuerung des Gesellschafters der Obergesellschaft auswirkt; daraus folgte der Senat zugleich, dass die laufenden Verluste mit einem Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft insoweit zu verrechnen sind, als der Gewinn aus der Anteilsveräußerung auf die stillen Reserven der Untergesellschaft entfällt (unter 1.b). Die Gleichsetzung der mittelbaren mit der unmittelbaren Beteiligung beschränkt sich nicht auf die Zurechnung laufender Verluste aus gewerblicher Tierzucht, sondern erfasst auch die Zurechnung tierzuchtbedingter Veräußerungsgewinne. Entsprechendes gilt für den vergleichbaren Fall des Ausgleichs der nach § 15a Abs. 4 EStG festgestellten verrechenbaren Verluste einer Untergesellschaft mit den Gewinnen aus der Veräußerung des Gesellschaftsanteils an der Obergesellschaft (unter 1.b).

- 41** Vorliegend fehlt es indes an einer vergleichbaren Ausgangssituation: Es geht nicht um (verrechnungsgespernte) laufende Verluste der Untergesellschaft, die als Beteiligungseinkünfte auf die Ebene der Obergesellschaft "hochgeschleust" werden (vgl. BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 67/00, BFHE 206, 557, BStBl II 2010, 157, unter 1.a: "Im Streitfall hat das FA dementsprechend im Rahmen der Gewinnfeststellung der Obergesellschaft einen laufenden Verlust aus gewerblicher Tierzucht der Untergesellschaft ausgewiesen ...") und dort mit einem Anteilsveräußerungsgewinn verrechnet werden sollen. Der Anteilsveräußerungsgewinn entsteht originär (allein) auf der Ebene der Obergesellschaft. Der Senat hat in jenem Urteil gerade offengelassen, ob im Fall doppelstöckiger Personengesellschaften bei der Veräußerung des Anteils an der Obergesellschaft zwei Veräußerungsgewinne erzielt werden (unter 2.a). Er hat mithin nicht judiziert, dass der Veräußerungsgewinn aufzuteilen ist (so aber Junkers, DStR 2023, 2386, 2389).
- 42** Im Übrigen betrifft die Entscheidung die Gewinnfeststellung für Zwecke der Einkommen- oder Körperschaftsteuer, nicht die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags, bei der § 15 Abs. 4 EStG ohnehin nicht zur Anwendung gelangen würde (vgl. R 7.1 (3) Satz 1 Nr. 4 GewStR; HHR/Intemann, § 15 EStG Rz 1518).
- 43** hh) Für die von der Klägerin befürwortete Aufteilung der stillen Reserven fehlt es zudem an begleitenden verfahrensrechtlichen Regelungen. Das Gesetz regelt nicht, wie die Aufteilung des Veräußerungsgewinns (auf zwei oder mehr Ebenen) zu erfolgen hätte und ob die (auf die Untergesellschaft entfallenden) stillen Reserven festzustellen wären, damit sie bei der Ermittlung des auf die Obergesellschaft entfallenden Veräußerungsgewinns ausgeschieden werden könnten und ihre (spätere) Erfassung im Gewerbeertrag der Untergesellschaft oder auf weiter darunterliegenden Ebenen sichergestellt würde. Die von der Klägerin befürwortete "Durchstockung" würde den Verwaltungsvollzug --gerade in mehrstöckigen Strukturen-- sehr fehleranfällig machen und wäre wenig praktikabel (ebenso Kleymann/Hindersmann, BB 2006, 2104, 2105; anders dagegen Hülsmann, DStR 2014, 184, 187). Dem Gesetzgeber ging es bei der Einfügung von § 7 Satz 2 GewStG aber gerade auch darum, eine praxistaugliche Regelung zu schaffen, die auch bei mehrstufigen Personengesellschaften administrierbar bleibt (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 14/7344, S. 12). Auch das BVerfG hat die Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs zur Rechtfertigung der Besserstellung der Mitunternehmerschaften im Hinblick auf die Veräußerung durch unmittelbar an ihnen beteiligte natürliche Personen herangezogen (Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 131).
- 44** ii) Schließlich ist im Zusammenhang mit der Regelung des § 18 UmwStG (Gewerbsteuer bei Vermögensübergang auf ein Personenunternehmen sowie bei Formwechsel in eine Personengesellschaft) zu beachten, dass der Gesetzgeber mit dem Jahressteuergesetz 2024 vom 02.12.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 387) in § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG eine Regelung für mittelbare Anteilsveräußerungen (und -aufgaben) eingeführt hat. Der Veräußerung (oder Aufgabe) des Anteils an der übernehmenden Gesellschaft wird nunmehr gleichgestellt, wenn eine mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften an der übernehmenden Personengesellschaft beteiligte natürliche Person einen Anteil an der die Beteiligung vermittelnden Personengesellschaft veräußert (oder aufgibt). Der Gewinn wird auf der Ebene der vermittelnden Personengesellschaft (Obergesellschaft) --anteilig ("soweit dieser auf den Anteil an der übernehmenden Personengesellschaft entfällt")-- der Gewerbesteuer unterworfen (vgl. auch Broemel/Westermann, DStR 2024, 1521, 1524). Damit geht der Gesetzgeber --unabhängig vom zeitlichen Anwendungsbereich der Norm-- im Grundsatz offenbar davon aus, dass in Fällen wie dem vorliegenden ein einheitlicher Veräußerungsgewinn auf der Ebene der Ober(personen)gesellschaft entsteht (Krüger/Petersen, Ubg 2025, 6, 13; wohl auch Junkers, FR 2024, 703, 706) und dass nicht ohnehin eine "Durchstockung nach unten" vorzunehmen ist.
- 45** c) Vor diesem Hintergrund haben FA und FG den Einbringungsgewinn I zu Recht in voller Höhe dem Gewerbeertrag der A KG hinzugerechnet.

- 46 3. Weiterhin hat das FG den Gewerbeertrag zutreffend nicht nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt.
- 47 a) Nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, wenn die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind.
- 48 b) Der im Gewerbeertrag der A KG (Obergesellschaft) zu erfassende Anteilsveräußerungsgewinn im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG unterliegt nicht (auch nicht teilweise) der Kürzung nach § 9 Nr. 2 GewStG (so aber Rund/Junkers, Ubg 2021, 393, 400). Dies folgt schon daraus, dass der Veräußerungsgewinn --wie unter II.2. dargelegt-- originär auf der Ebene der A KG (Obergesellschaft) entstanden ist; im Gewerbeertrag der Klinik-KGs (Untergesellschaften) wird er nicht erfasst. § 9 Nr. 2 GewStG kann insoweit nur auf der Ebene der Mitunternehmer der Obergesellschaft Anwendung finden (Pitzal in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Nr. 2 Rz 30). Auch das System der Hinzurechnungen und Kürzungen, das der Ermittlung eines objektiven, von den Beziehungen des Unternehmers zum Betrieb losgelösten Gewerbeertrags dient, gebietet nicht die Anwendung des § 9 Nr. 2 GewStG.
- 49 4. Schließlich ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewerbeertrag der A KG --entgegen dem Hilfsvorbringen der Klägerin-- auch nicht nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG (teilweise) von der Gewerbesteuer befreit ist.
- 50 a) Nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG sind Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen sowie Einrichtungen zur ambulanten oder stationären Rehabilitation von der Gewerbesteuer befreit, wenn bei Krankenhäusern im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind. Die Norm enthält keine unbeschränkte persönliche Steuerbefreiung. Von der Gewerbesteuer wird nicht der Träger des in § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG genannten Krankenhauses mit seinem gesamten Gewerbeertrag befreit; begünstigt werden vielmehr die aus dem Betrieb des Krankenhauses resultierenden Erträge. Soweit der Träger des Krankenhauses außerhalb dieses Betriebs Erträge erzielt, unterliegen diese der Gewerbesteuer. Von der Gewerbesteuerbefreiung erfasst sind alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen. Eine wirtschaftliche Betätigung mit anderem Gegenstand ist demgegenüber nicht von der Befreiung umfasst und daher gewerbesteuerpflichtig. Dies folgt aus dem Sinn und Zweck des § 3 Nr. 20 GewStG, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten (BFH-Urteil vom 22.06.2011 - I R 59/10, Rz 7 ff.).
- 51 b) Die A KG fällt nicht in den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG.
- 52 aa) Die A KG hat selbst keine Krankenhäuser im Sinne des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG betrieben.
- 53 bb) Die begehrte Steuerbefreiung lässt sich auch nicht daraus herleiten, dass die Tochtergesellschaften der A KG von § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG begünstigt waren. Dabei kann dahinstehen, ob der Gewinn aus der Veräußerung von Anlagevermögen des (begünstigten) Betriebs (vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteile vom 14.01.2025 - 8 K 8040/24; vom 11.03.2025 - 6 K 6113/23) oder aus der Veräußerung des Betriebs selbst überhaupt unter § 3 Nr. 20 GewStG fällt. Denn selbst wenn dies der Fall wäre, hätte dies nicht zur Folge, dass auch der hier streitige Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an der Obergesellschaft (A KG), die selbst kein Krankenhaus betreibt, ebenfalls unter § 3 Nr. 20 GewStG fallen würde.
- 54 aaa) Dies ergibt sich insbesondere nicht aus den zur Betriebsaufspaltung entwickelten Grundsätzen des BFH-Urteils vom 29.03.2006 - X R 59/00 (BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661).
- 55 Es fehlt an einer mit der Betriebsaufspaltung vergleichbaren (engen) personellen und sachlichen Verflechtung sowie an einem einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen (BFH-Urteil vom 29.03.2006 - X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.b). Zwar besteht auch in der Mutter-Tochter-Situation eine personelle Verflechtung. Eine sachliche Verflechtung im Sinne der Betriebsaufspaltungsgrundsätze liegt jedoch nicht vor. Eine bloße Tätigkeitsergänzung reicht dafür nicht aus (BFH-Urteil vom 29.03.2006 - X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.j [Rz 53]; vgl. auch BFH-Urteil vom 04.06.2003 - I R 100/01, BFHE 203, 171, BStBl II 2004, 244, betreffend Organschaft).

- 56** Ebenso wenig hat die A KG "über ihre Tochtergesellschaften" am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen (vgl. BFH-Urteil vom 29.03.2006 - X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.b). Eine Aufspaltung der Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebs (Einheitsunternehmens) auf zwei Rechtsträger (unter II.3.f [Rz 41], unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 20.05.1988 - III R 86/83, BFHE 153, 481, BStBl II 1988, 739, unter 3.a) ist nicht gegeben.
- 57** Im Übrigen setzt die Übertragung von Merkmalen einen auf die "wirtschaftliche Verbundenheit" abstellenden "Belastungsgrund" (bei der Betriebsaufspaltung: die Annahme von Gewerblichkeit des Besitzunternehmens) voraus, der es unter dem Gesichtspunkt der folgerichtigen Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung erfordern würde, beim "Entlastungsgrund" (bei der Betriebsaufspaltung: die Gewerbesteuerbefreiung des Besitzunternehmens) nicht auf den Aspekt der "rechtlichen Trennung" abzustellen (BFH-Urteil vom 29.03.2006 - X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.d [Rz 34]). Auch an einer solchen Situation fehlt es im Streitfall. Die A KG war selbst originär gewerblich tätig. Die rechtliche Trennung der Gesellschaften kann bei der Anwendung der Befreiungsnorm nicht überwunden werden.
- 58** bbb) Der Hinweis der Klägerin auf den sozial- und wirtschaftspolitisch motivierten Zweck der Steuerbefreiung, die bestehenden Strukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und zur Kostenentlastung bei den Trägern von Krankenhäusern, Altenheimen und ähnlichen Einrichtungen beizutragen sowie mittelbar einen Anreiz für die Vornahme von Investitionen in diesem Bereich zu schaffen (BFH-Urteile vom 29.03.2006 - X R 59/00, BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.e bb; vom 22.06.2011 - I R 43/10, BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 10), vermag kein anderes Auslegungsergebnis zu rechtfertigen. § 3 Nr. 20 GewStG entfaltet insbesondere keine "Fernwirkung" (BFH-Beschluss vom 24.01.2012 - I B 34/11, Rz 9, betreffend § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG).
- 59** ccc) Unterstellt, der Gewinn aus der Veräußerung von Anlagevermögen des (begünstigten) Betriebs oder aus der Veräußerung des Betriebs selbst unterfiele § 3 Nr. 20 GewStG, führte dies zwar dazu, dass es aufgrund der Nichtanwendung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf der Ebene der Obergesellschaft (A KG) zu einer gewerbesteuerlichen Belastung der auf der Ebene der Untergesellschaften freigestellten stillen Reserven käme. Dieser Umstand läge jedoch in der Systematik der doppelstöckigen Personengesellschaft und des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG begründet und könnte eine Anwendung der --tatbestandlich nicht erfüllten-- Befreiungsvorschrift nicht rechtfertigen.
- 60** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de