

Urteil vom 08. Mai 2025, IV R 9/23

Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 08.05.2025 IV R 40/22 - Gewerbesteuerrechtliche Zurechnung des Gewinns aus der Anteilsveräußerung bei doppelstöckigen Personengesellschaften; Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags bei Beendigung einer atypisch stillen Beteiligung

ECLI:DE:BFH:2025:U.080525.IVR9.23.0

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 2 Nr 2, GewStG § 9 Nr 2, GewStG § 9 Nr 3, GewStG § 14 S 3, AO § 163, GewStR 2009 R 7.1 Abs 3 S 5, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStR R 16 Abs 13 S 8, GewStG VZ 2016

vorgehend FG Bremen, 16. Februar 2023, Az: 1 K 21/21 (5)

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. Eine Kürzung des Gewinns aus der Veräußerung des Anteils an der Oberpersonengesellschaft nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG kommt auch dann nicht in Betracht, wenn die Unterpersonengesellschaft --nicht aber die Oberpersonengesellschaft-- Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt.
4. Beteiligt sich ein atypisch stiller Gesellschafter an einer Personengesellschaft, ist das Unternehmen der Personengesellschaft für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft dieser (weiteren) Mitunternehmerschaft zugeordnet (Bestätigung der Rechtsprechung). Die Personengesellschaft unterhält in diesem Zeitraum einen Gewerbebetrieb als Oberpersonengesellschaft. Wird die atypisch stille Beteiligung unterjährig beendet, hat die Personengesellschaft in einem Kalenderjahr nacheinander verschiedene Gewerbebetriebe, so dass für die beiden abgekürzten Erhebungszeiträume (§ 14 Satz 3 GewStG) jeweils ein Gewerbesteuermessbetrag festzusetzen ist.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 16.02.2023 - 1 K 21/21 (5) aufgehoben, soweit es den Gewerbesteuermessbetrag 2016 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Dem Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist insbesondere die gewerbesteuerrechtliche Behandlung eines Veräußerungsgewinns im Zusammenhang mit einer doppelstöckigen Personengesellschaft.

- 2** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Komplementärin ist die X GmbH (GmbH). Einzige Kommanditistin war bis zum 30.06.2016 die A GmbH & Co. KG (A KG); sie war zugleich alleinige Gesellschafterin der GmbH. Zudem war nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) Herr B bis zum 30.06.2016 als atypisch stiller Gesellschafter an der Klägerin beteiligt.
- 3** Die Klägerin betreibt eine Reederei und gründet Schifffahrtsgesellschaften in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, an denen sie sich beteiligt. Die Schifffahrtsgesellschaften betreiben Handelsschiffe im internationalen Verkehr. Zu diesen Gesellschaften gehören die B GmbH & Co. KG (B KG) und die C GmbH & Co. KG (C KG), an denen die Klägerin seit 2012 als einzige Kommanditistin beteiligt war. Die B KG und die C KG (Untergesellschaften) ermittelten ihren Gewinn durch Bestandsvergleich (§ 5 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--).
- 4** Bei der B KG und der C KG wurden für die Klägerin zum 31.12.2015 verrechenbare Verluste nach § 15a EStG in Höhe von ... € (B KG) beziehungsweise ... € (C KG) festgestellt. Zudem stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die vortragsfähigen Gewerbeverluste nach § 10a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) mit ... € (B KG) und ... € (C KG) zum 31.12.2015 fest.
- 5** Im Bescheid für 2015 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) für die Klägerin wurden "anteilige verrechenbare Verluste nach § 15a EStG aus Beteiligungen an anderen Personengesellschaften am Ende des Wirtschaftsjahres" in Höhe von ... € in Ansatz gebracht.
- 6** Mit Vertrag vom 15.09.2016 übertrug die A KG ihren Kommanditanteil an der Klägerin mit Wirkung zum 01.07.2016 zum Kaufpreis von 1 € auf B. Weiterhin trat die A KG ihre Anteile an der GmbH an B ab. Die A KG verpflichtete sich gegenüber B, die Klägerin von aus der Veräußerung resultierender Gewerbesteuer freizustellen. Im Anschluss daran waren bis zum 31.12.2016 die GmbH ohne Einlage und B als Kommanditist an der Klägerin beteiligt.
- 7** In den Gewerbesteuererklärungen für die B KG und die C KG für das Jahr 2016 (Streitjahr) wurde die Veräußerung der Kommanditbeteiligung an der Klägerin durch den Ansatz von Veräußerungsgewinnen berücksichtigt. Diese wurden in die Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG einbezogen. Dem folgte das FA in den Gewerbesteuermessbescheiden für das Streitjahr vom 14.06.2018 beziehungsweise 18.06.2018 indes nicht.
- 8** In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr gab die Klägerin den Gewinn aus Gewerbebetrieb mit ... € an. Dabei wurde der Veräußerungsgewinn, soweit er auf die B KG und die C KG entfiel, nicht berücksichtigt.
- 9** Im Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr vom 31.07.2018 setzte das FA für die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € an. Dabei wurde unter Ansatz der aus den Untergesellschaften stammenden festgestellten verrechenbaren Verluste ein Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € berücksichtigt.
- 10** Mit Bescheiden vom 31.07.2018 wurden gegenüber der Klägerin der Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr auf ... € und die Gewerbesteuer für das Streitjahr auf ... € festgesetzt. Zudem wurde festgestellt, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht besteht. Dabei legte das FA einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € zugrunde. Es berücksichtigte einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €. Verrechnet wurde allein der für die Klägerin auf den 31.12.2015 festgestellte vortragsfähige Gewerbeverlust in Höhe von 1.035.203 €. Eine Verrechnung der vortragsfähigen Gewerbeverluste der B KG (... €) und der C KG (... €) unterblieb. In den Erläuterungen zum Bescheid führte das FA aus, dass sich die Abweichungen gegenüber dem erklärten Gewinn aus dem Ansatz der anteiligen Veräußerungsgewinne aus den Beteiligungen an der B KG und der C KG ergäben. Diese seien vor Verrechnung mit verrechenbaren Verlusten nach § 15a EStG berücksichtigt worden.
- 11** Gegen diese Bescheide legte die Klägerin unter Hinweis auf die aus ihrer Sicht gebotene "Durchstockung" der Veräußerungsgewinne (und deren Verrechnung mit den auf der Ebene der Untergesellschaften bestehenden vortragsfähigen Gewerbeverlusten) Einspruch ein.
- 12** Am 24.08.2018 beantragte die Klägerin die abweichende Festsetzung der Gewerbesteuer aus Billigkeitsgründen nach § 163 der Abgabenordnung (AO). Am 05.12.2018 beantragte sie zudem, den Gewerbesteuermessbetrag nach § 163 AO auf 0 € festzusetzen und die Gewerbesteuer nach § 227 AO zu erlassen. Das FA lehnte die auf Billigkeitsmaßnahmen bei der Gewerbesteuer gerichteten Anträge mit Bescheiden vom 15.01.2019 ab. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein; das Einspruchsverfahren ruht.
- 13** Am 04.03.2019 änderte das FA die Bescheide für das Streitjahr über den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den

31.12.2016 vom 31.07.2018 aus hier nicht streitigen Gründen.

- 14** Mit Bescheid vom 23.12.2020 lehnte das FA den Antrag auf abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags aus Billigkeitsgründen ab. Der Veräußerungsgewinn sei auch gewerbesteuerlich zu erfassen, selbst wenn er auf ein negatives Kapitalkonto entfalle. Eine Verrechnung mit den Gewerbeverlusten der Untergesellschaften sei nicht möglich. Auch der bestehende Anrechnungsüberhang und das Leistungsfähigkeitsprinzip rechtfertigten keine abweichende Festsetzung aus Billigkeitsgründen. Dagegen legte die Klägerin Einspruch ein.
- 15** Mit Einspruchsentscheidung vom 04.03.2021 wurden der Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr und der Einspruch gegen die Ablehnung einer abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr aus Billigkeitsgründen als unbegründet zurückgewiesen. Der Veräußerungsgewinn sei zutreffend im Gewerbeertrag der Klägerin erfasst worden, ohne dass § 9 Nr. 2 oder 3 GewStG zur Anwendung komme. Es lägen auch keine sachlichen Billigkeitsgründe vor. Eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags würde vielmehr mit einem Verstoß gegen gesetzliche Regelungen und langjährige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) einhergehen.
- 16** Mit Urteil vom 16.02.2023 - 1 K 21/21 (5), berichtigt durch Beschluss vom 20.04.2023, wies das FG die gegen den Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr und die Ablehnung einer abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr aus Billigkeitsgründen gerichtete Klage, mit der die Klägerin eine Minderung des Gewerbeertrags um ... € begehrte, als unbegründet ab.
- 17** Der Veräußerungsgewinn der A KG in Höhe von ... € sei nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Gewerbeertrag der Klägerin als Obergesellschaft zu erfassen. Eine Aufteilung des Gewinns aus dem einheitlichen Veräußerungsvorgang auf Ober- und Untergesellschaften erfolge nicht. Der Wortlaut des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG und dessen Historie stützten diese Auffassung. Dementsprechend komme auch keine Verrechnung mit gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen der Untergesellschaften in Betracht. Zudem könnten bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Obergesellschaft die bei den Untergesellschaften festgestellten verrechenbaren Verluste nach § 15a EStG --im Gegensatz zur Situation im Feststellungsverfahren (BFH-Urteil vom 01.07.2004 - IV R 67/00, BFHE 206, 557, BStBl II 2010, 157)-- nicht berücksichtigt werden. § 9 Nr. 2 GewStG sei nicht (analog) anzuwenden. Eine Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG, der allein die Untergesellschaften begünstige, komme ebenso wenig in Betracht.
- 18** Daneben habe das FA eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags aus Billigkeitsgründen zu Recht abgelehnt. Die (vollständige) Erfassung des Veräußerungsgewinns bei der Obergesellschaft sei nicht sachlich unbillig.
- 19** Dagegen richtet sich die Revision, mit der die Klägerin eine Verletzung von Bundesrecht (§ 2 Abs. 1 i.V.m. § 5 Abs. 1, § 7 Satz 1 und 2, § 9 Nr. 2 und 3 bzw. § 10a GewStG, § 163 AO i.V.m. Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) rügt.
- 20** Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Bremen vom 16.02.2023 - 1 K 21/21 (5) und die Einspruchsentscheidung vom 04.03.2021 aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid für 2016 vom 04.03.2019 dahin zu ändern, dass der Gewerbeertrag um ... € vermindert wird sowie das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 23.12.2020 zu verpflichten, den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 aus Billigkeitsgründen abweichend festzusetzen und den Gewerbeertrag um ... € zu vermindern.
- 21** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision der Klägerin ist teilweise begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben, soweit es den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr betrifft; insoweit ist die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Im Übrigen ist die Revision unbegründet.
- 23** Das FG ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass der im Erhebungszeitraum 2016 erzielte Gewinn aus der

Veräußerung des Anteils an der Klägerin nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im Gewerbeertrag der Klägerin zu erfassen ist und nicht der Kürzung nach § 9 Nr. 2 oder 3 GewStG unterliegt (dazu 1.). Ebenso wenig ist zu beanstanden, dass das FG eine Verpflichtung des FA zur abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) abgelehnt hat (dazu 2.). Allerdings hat das FA den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr --vom FG unbeanstandet-- für das (gesamte) Kalenderjahr festgesetzt, ist aber zugleich davon ausgegangen, dass sich B im Zeitraum vom 01.01. bis zum 30.06.2016 an der Klägerin als atypisch stiller Gesellschafter beteiligt habe. In diesem Fall hätte der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags ein abgekürzter Erhebungszeitraum im Sinne des § 14 Satz 3 GewStG zugrunde gelegt werden müssen (dazu 3.). Die Sache ist insoweit nicht spruchreif und daher an das FG zurückzuverweisen (dazu 4.).

- 24** 1. Der im Streitjahr erzielte Gewinn der A KG aus der Veräußerung des Anteils an der Klägerin ist nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG Teil des Gewerbeertrags der Klägerin (dazu a). Dies gilt auch, soweit der Veräußerungsgewinn auf stille Reserven der Untergesellschaften entfällt (dazu b). Eine Kürzung nach § 9 Nr. 2 (dazu c) oder 3 GewStG (dazu d) kommt nicht in Betracht.
- 25** a) FA und FG haben den Anteilsveräußerungsgewinn der A KG zu Recht nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG als Teil des Gewerbeertrags der Klägerin behandelt.
- 26** aa) 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. 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 BFH, vgl. nur Urteil vom 11.07.2019 - I R 26/18, BFHE 266, 277, BStBl II 2022, 93, Rz 9).
- 27** 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).
- 28** bb) Im Streitjahr ist ein Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils im Sinne des § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von ... € angefallen. Denn die A KG hat ihren Kommanditanteil an der Klägerin mit Wirkung zum 01.07.2016 zum Kaufpreis von 1 € an B veräußert. Bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns im Sinne des § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ist das von der A KG nicht auszugleichende negative Kapitalkonto gewinnerhöhend zu berücksichtigen (vgl. nur BFH-Urteil vom 09.07.2015 - IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954). Da der Veräußerungsgewinn weder dem Grunde noch der Höhe nach streitig ist, sieht der erkennende Senat von einer weitergehenden Begründung ab.
- 29** cc) Der Veräußerungsgewinn ist nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG Teil des Gewerbeertrags der Klägerin. Denn er entfällt auf die A KG und damit nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer der Gesellschaft. Auf die an der A KG beteiligten Gesellschafter kommt es nicht an. Dies hat das FG zu Recht erkannt.
- 30** b) Weiterhin hat das FG zu Recht entschieden, dass der Anteilsveräußerungsgewinn auch insoweit im Gewerbeertrag der Klägerin (Obergesellschaft) zu erfassen ist, als er auf stille Reserven in den Wirtschaftsgütern der B KG und der C KG (Untergesellschaften) entfällt. Eine Aufteilung des Veräußerungsgewinns findet nicht statt.
- 31** aa) 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 höchstrichterlich 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 Unterpersonengesellschaft 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).

- 32** bb) 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.
- 33** (1) 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.
- 34** (1.1) 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).
- 35** (1.2) 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 Klägerin als Oberpersonengesellschaft.
- 36** § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG enthält keine Anhaltspunkte für eine (teilweise) Zurechnung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns zum Gewerbebetrieb der Unterpersonengesellschaft. 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 Gesellschafter" (§ 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).

- 37** (2) Dies ergibt sich aber auch aus systematischen Erwägungen.
- 38** (2.1) 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).
- 39** (2.2) § 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).
- 40** (3) 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 Gewerbesteuer (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.
- 41** (4) 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 gewerbsteuerrechtlichen 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.

- 42** (5) 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 gewerbsteuerrechtlich 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.
- 43** (6) 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.
- 44** (7) 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).

- 45** Vorliegend fehlt es indes an einer vergleichbaren Ausgangssituation: Es geht nicht um (verrechnungsgesperrte) 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).
- 46** 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).
- 47** (8) 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 Mitunternehmernschaften 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).
- 48** (9) Schließlich ist im Zusammenhang mit der Regelung des § 18 des Umwandlungssteuergesetzes --UmwStG-- (Gewerbesteuer 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.
- 49** cc) Vor diesem Hintergrund haben FA und FG den Veräußerungsgewinn zu Recht in voller Höhe dem Gewerbeertrag der Klägerin hinzugerechnet.
- 50** c) Eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 2 GewStG kommt nicht in Betracht.

- 51** aa) 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.
- 52** bb) Der im Gewerbeertrag der Klägerin (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.1.b dargelegt-- originär auf der Ebene der Klägerin (Obergesellschaft) entstanden ist; im Gewerbeertrag der B KG und der C KG (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.
- 53** d) Zu Recht ist die Vorinstanz davon ausgegangen, dass eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 3 GewStG ebenfalls nicht in Betracht kommt.
- 54** aa) Nach § 9 Nr. 3 Satz 1 GewStG in der im Erhebungszeitraum 2016 gültigen Fassung (vor der Änderung durch das Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016, BGBl I 2016, 3000; § 36 Abs. 5 Satz 1 GewStG; vgl. dazu Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Nr. 3 Rz 6) wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um den Teil des Gewerbeertrags eines inländischen Unternehmens, der auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfällt. Bei Unternehmen, die ausschließlich den Betrieb von eigenen oder gecharterten Handelsschiffen im internationalen Verkehr zum Gegenstand haben, gelten 80 Prozent des Gewerbeertrags als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend (§ 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG). Ist Gegenstand eines Betriebs nicht ausschließlich der Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr, so gelten 80 Prozent des Teils des Gewerbeertrags, der auf den Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr entfällt, als auf eine nicht im Inland belegene Betriebsstätte entfallend; in diesem Fall ist Voraussetzung, dass dieser Teil gesondert ermittelt wird (§ 9 Nr. 3 Satz 3 GewStG). Handelsschiffe werden im internationalen Verkehr betrieben, wenn eigene oder gecharterte Handelsschiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend zur Beförderung von Personen und Gütern im Verkehr mit oder zwischen ausländischen Häfen, innerhalb eines ausländischen Hafens oder zwischen einem ausländischen Hafen und der freien See eingesetzt werden (§ 9 Nr. 3 Satz 4 GewStG). Für die Anwendung der Sätze 2 bis 4 gilt § 5a Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechend (§ 9 Nr. 3 Satz 5 GewStG).
- 55** bb) Das FG hat eine Kürzung des Gewerbeertrags der Klägerin nach § 9 Nr. 3 Satz 2 und 3 GewStG zu Recht abgelehnt. Die Klägerin betreibt selbst keine Handelsschiffe im internationalen Verkehr. Das ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Eine Zurechnung der Tätigkeit ihrer Tochtergesellschaften kommt nicht in Betracht. Dafür fehlt es an einer Rechtsgrundlage.
- 56** 2. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin auch keinen Anspruch auf abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für das Streitjahr aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) hat.
- 57** a) Nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO können Steuern niedriger festgesetzt werden und einzelne Besteuerungsgrundlagen, die die Steuern erhöhen, bei der Festsetzung der Steuer unberücksichtigt bleiben, wenn die Erhebung der Steuer nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Mit Zustimmung des Steuerpflichtigen kann bei Steuern vom Einkommen zugelassen werden, dass einzelne Besteuerungsgrundlagen, soweit sie die Steuer erhöhen, bei der Steuerfestsetzung erst zu einer späteren Zeit und, soweit sie die Steuer mindern, schon zu einer früheren Zeit berücksichtigt werden (§ 163 Abs. 1 Satz 2 AO).
- 58** Gemäß § 184 Abs. 2 Satz 1 AO schließt die Befugnis, Realsteuermessbeträge festzusetzen, auch die Befugnis zu Maßnahmen nach § 163 Abs. 1 Satz 1 AO ein, soweit für solche Maßnahmen in einer allgemeinen Verwaltungsvorschrift der Bundesregierung, der obersten Bundesfinanzbehörde oder einer obersten Landesfinanzbehörde Richtlinien aufgestellt worden sind. Eine Maßnahme nach § 163 Abs. 1 Satz 2 AO wirkt, soweit sie die gewerblichen Einkünfte als Grundlage für die Festsetzung der Steuer vom Einkommen beeinflusst, auch für den Gewerbeertrag als Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags (§ 184 Abs. 2 Satz 2 AO).
- 59** b) Die Erhebung der Steuer ist unbillig, wenn die Besteuerung eines Sachverhalts, der unter einen gesetzlichen Besteuerungstatbestand fällt, im Einzelfall mit dem Sinn des Steuergesetzes nicht vereinbar ist. Das setzt voraus,

dass der Gesetzgeber die Grundlagen für die Steuerfestsetzung anders als tatsächlich geschehen geregelt hätte, wenn er die zu beurteilende Frage als regelungsbedürftig erkannt hätte. Eine für den Steuerpflichtigen ungünstige Rechtsfolge, die der Gesetzgeber bewusst angeordnet oder in Kauf genommen hat, rechtfertigt dagegen keine Billigkeitsmaßnahme (vgl. nur BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 26/20, BFHE 277, 218, BStBl II 2022, 829, Rz 15, m.w.N.).

- 60** c) Die Billigkeitsentscheidung nach § 163 AO ist eine Ermessensentscheidung der Finanzbehörde im Sinne des § 5 AO, die nur einer eingeschränkten gerichtlichen Nachprüfung unterliegt (§ 102, § 121 Satz 1 FGO). Sie kann im finanzgerichtlichen Verfahren nur daraufhin überprüft werden, ob der Verwaltungsakt oder die Ablehnung des Verwaltungsakts rechtswidrig ist, weil die gesetzlichen Grenzen des Ermessens überschritten sind oder von dem Ermessen in einer dem Zweck der Ermächtigung nicht entsprechenden Weise Gebrauch gemacht wurde. Hingegen ist das Gericht nicht befugt, eine eigene Ermessensentscheidung zu treffen und diese an die Stelle der behördlichen Ermessensentscheidung zu setzen (BFH-Urteil vom 17.05.2022 - VIII R 26/20, BFHE 277, 218, BStBl II 2022, 829, Rz 17, m.w.N.).
- 61** d) In Anwendung dieser Grundsätze hat das FG die auf Verpflichtung zur abweichenden Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags im Wege einer Billigkeitsmaßnahme gerichtete Klage zu Recht als unbegründet abgewiesen. Es kann dahinstehen, ob sich die Klägerin überhaupt auf eine Gruppenunbilligkeit im Sinne des § 184 Abs. 2 Satz 1 AO beruft, die eine abweichende Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags aus Billigkeitsgründen rechtfertigen könnte. Denn das FA hat die sachliche Billigkeitsmaßnahme ermessensfehlerfrei abgelehnt. Der von der Klägerin gerügte "Besteuerungsüberhang" des § 7 Satz 2 GewStG ist vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen zur Erfassung des Veräußerungsgewinns im Gewerbeertrag der Oberpersonengesellschaft nicht gegeben. Der Senat hat keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber doppelstöckige Personengesellschaften bei der Einführung des § 7 Satz 2 GewStG vergessen haben könnte. Ebenso wenig rechtfertigt die fehlende Erstreckung der Kürzung nach § 9 Nr. 3 Satz 2 GewStG auf die Oberpersonengesellschaft, die selbst keine eigenen oder gecharterten Handelsschiffe im internationalen Verkehr betreibt, eine Billigkeitsmaßnahme.
- 62** 3. Allerdings hat das FA den Gewerbesteuermessbetrag für das Streitjahr --vom FG unbeanstandet-- für das (gesamte) Kalenderjahr als Erhebungszeitraum festgesetzt. FA und FG gehen --ohne dies rechtlich zu begründen-- im Zeitraum vom 01.01. bis zum 30.06.2016 von einer atypisch stillen Beteiligung des B aus. In diesem Fall hätte der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den Reedereibetrieb der Klägerin ein abgekürzter Erhebungszeitraum im Sinne des § 14 Satz 3 GewStG zugrunde gelegt werden müssen. Die Vorentscheidung kann daher keinen Bestand haben.
- 63** a) Gemäß § 14 Satz 1 GewStG wird der Steuermessbetrag für den Erhebungszeitraum nach dessen Ablauf festgesetzt. Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr (§ 14 Satz 2 GewStG). Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während des ganzen Kalenderjahrs, so tritt an die Stelle des Kalenderjahrs der Zeitraum der Steuerpflicht (abgekürzter Erhebungszeitraum, § 14 Satz 3 GewStG). Die Gewerbesteuerpflicht in § 14 Satz 3 GewStG knüpft an den Steuergegenstand gemäß § 2 GewStG an. Danach unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), der Gewerbesteuer. Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Mit dem Begriff "gewerbliches Unternehmen" werden nicht nur die sachlichen Grundlagen des Betriebs und die mit ihnen ausgeübte Tätigkeit angesprochen, sondern auch deren Beziehung zu dem oder den Unternehmer(n) des Betriebs. Die Steuerpflicht gemäß § 14 Satz 3 GewStG knüpft daher ausschließlich an die sachliche Steuerpflicht und nicht an die persönliche Steuerpflicht (Steuerschuldnerschaft) an. Der Steuermessbetrag ist danach für das Kalenderjahr als Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht während des Kalenderjahrs fortbesteht; er ist hingegen für einen abgekürzten Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht nur für diesen Zeitraum bestanden hat (BFH-Urteil vom 19.12.2019 - IV R 8/17, BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 23, m.w.N.).
- 64** b) Die Tätigkeit der Klägerin unterliegt als Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 bzw. Abs. 3 Nr. 2 EStG nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG der Gewerbesteuer. Sollte sich allerdings B bis zum 30.06.2016 als atypisch stiller Gesellschafter an der Klägerin beteiligt haben, hätte in dieser Zeit eine weitere Mitunternehmerschaft (GmbH & Co. KG & atypisch still) bestanden, deren Mitunternehmer die Klägerin und B gewesen wären. Für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft --bis zum 30.06.2016-- wäre das Unternehmen "Reedereibetrieb" der Klägerin nach der Rechtsprechung des BFH dieser Mitunternehmerschaft zugeordnet (vgl. dazu Urteil vom 08.12.2016 - IV R 8/14, BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 16; Lamprecht in Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl., Rz 24.6, 24.10 und 24.72a). Die Klägerin hätte in diesem Zeitraum einen Gewerbebetrieb als

Oberpersonengesellschaft unterhalten und nur Beteiligungserträge erzielt, die nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG vollständig wieder gekürzt werden.

- 65** Damit hätten im Zeitraum vom 01.01. bis zum 30.06.2016 zwei unterschiedliche Gewerbebetriebe (für die jeweils eigene Gewerbesteuererklärungen abzugeben waren) bestanden - der der atypisch stillen Gesellschaft (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG) und der der Klägerin (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 3 EStG; vgl. auch Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 2258; kritisch zur Anwendbarkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 2 Rz 33, unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 12.10.2016 - I R 92/12, BFHE 256, 32, BStBl II 2022, 123).
- 66** Vom 01.07. bis zum 31.12.2016 wäre das Unternehmen "Reedereibetrieb" allerdings wieder der Klägerin zuzuordnen und die sachliche Gewerbesteuerpflicht des Betriebs der atypisch stillen Gesellschaft wäre beendet gewesen. Es wäre zu einem erneuten Zuordnungswechsel gekommen. Der (neue) Gewerbebetrieb der Klägerin (Reedereibetrieb) wäre mit dem bisherigen Betrieb der Klägerin weder bei wirtschaftlicher Betrachtung noch nach der Verkehrsauffassung identisch gewesen. Auch eine gewerblich geprägte Personengesellschaft kann nacheinander mehrere Gewerbebetriebe haben (BFH-Urteile vom 19.12.2019 - IV R 8/17, BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 25; vom 10.02.2022 - IV R 6/19, BFHE 276, 159, BStBl II 2023, 756, Rz 29).
- 67** c) Sollte sich B am Handelsgewerbe der Klägerin in der Zeit vom 01.01. bis zum 30.06.2016 tatsächlich atypisch still beteiligt haben, hätte das FA den Gewerbesteuermessbetrag für die Klägerin für ihren Reedereibetrieb nicht für das (gesamte) Kalenderjahr 2016 festsetzen dürfen. Im Hinblick auf den Wechsel der sachlichen Gewerbesteuerpflicht wäre --neben dem Gewerbesteuermessbetrag für die atypisch stille Gesellschaft (vom 01.01. bis zum 30.06.2016)-- jeweils ein Gewerbesteuermessbetrag für die Klägerin für den abgekürzten Erhebungszeitraum vom 01.01. bis zum 30.06.2016 und für den abgekürzten Erhebungszeitraum vom 01.07. bis zum 31.12.2016 festzusetzen (vgl. dazu BFH-Urteile vom 19.12.2019 - IV R 8/17, BFHE 267, 425, BStBl II 2020, 401, Rz 29; vom 10.02.2022 - IV R 6/19, BFHE 276, 159, BStBl II 2023, 756, Rz 42). In die zuletzt genannte Festsetzung dürfte der vom Reedereibetrieb im Zeitraum vom 01.01. bis zum 30.06.2016 erzielte Gewerbeertrag, der der atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnen wäre, nicht einbezogen werden. Dies hat das FG bei seiner Entscheidung nicht beachtet. Sein Urteil ist daher aufzuheben.
- 68** 4. Die Sache ist insoweit mangels Spruchreife an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Die bisherigen Feststellungen des FG ermöglichen dem Senat nicht die Entscheidung, ob der Klägerin der Reedereibetrieb im gesamten Streitjahr zuzurechnen war oder ob er in der Zeit vom 01.01. bis zum 30.06.2016 einer atypisch stillen Gesellschaft zuzurechnen war, an der sie mitunternehmerisch beteiligt war; in diesem Fall wäre der angegriffene Gewerbesteuermessbescheid für die Klägerin für den Reedereibetrieb für den entsprechend abgekürzten Erhebungszeitraum vom 01.07. bis zum 31.12.2016 --und damit ohne Berücksichtigung des dann bei der atypisch stillen Gesellschaft zu erfassenden Gewerbeertrags des Reedereibetriebs im Zeitraum vom 01.01. bis zum 30.06.2016-- zu erlassen. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen dazu nachzuholen haben, ob im 1. Halbjahr des Streitjahrs eine atypisch stille Gesellschaft bestand. Sollte eine solche bestanden haben, muss das FG zudem den zutreffenden Gewerbeertrag der Klägerin für den Reedereibetrieb, für den der Gewerbesteuermessbetrag festgesetzt werden sollte, und damit für den abgekürzten Erhebungszeitraum vom 01.07. bis zum 31.12.2016 ermitteln und den angegriffenen Gewerbesteuermessbescheid entsprechend ändern. Da die streitige Anteilsveräußerung erst mit Wirkung zum 01.07.2016 erfolgte, wäre der Veräußerungsgewinn --nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG-- auch in diesem Fall Teil des Gewerbeertrags der Klägerin, der die Grundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für den abgekürzten Erhebungszeitraum vom 01.07. bis zum 31.12.2016 bildet.
- 69** 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Auch bei nur teilweiser Zurückverweisung der Sache muss dem FG die Entscheidung über die gesamten Kosten des Verfahrens übertragen werden (Grundsatz der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung, z.B. BFH-Urteil vom 20.02.2025 - IV R 23/22, Rz 62).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de