

Urteil vom 11. Dezember 2025, III R 38/22

Kein Gewerbeertrag einer GmbH aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils an einer Projektgesellschaft

ECLI:DE:BFH:2025:U.111225.IIIR38.22.0

BFH III. Senat

AO § 39, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 182, EStG § 15, GewStG § 2 Abs 1 S 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2, GewStG § 8 Nr 8, GewStG § 9 Nr 2 S 1, GewStG § 35b Abs 1, EStG VZ 2012 , GewStG VZ 2012

vorgehend FG Bremen, 15. September 2022, Az: 1 K 20/20 (6)

Leitsätze

1. Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch eine Kapitalgesellschaft unterliegt bei dieser grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer.
2. Dies gilt auch bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an einer Projektgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, deren sachliche Gewerbesteuerpflicht noch nicht begonnen hat.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 15.09.2022 - 1 K 20/20 (6) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten darüber, ob der Gewinn der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils an einer GmbH & Co. KG (KG, Untergesellschaft, Mitunternehmerschaft) im Streitjahr 2012 --also nach Inkrafttreten des § 7 Satz 2 Nr. 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der Fassung des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (StBAÄG) vom 23.07.2002 (BGBl I 2002, 2715)-- bei der Klägerin (Obergesellschaft, Mitunternehmerin) der Gewerbesteuer unterliegt.
- 2 Die Klägerin wurde mit notariellem Vertrag vom2010 gegründet. Ausweislich der Satzung war Gegenstand des Unternehmens die Entwicklung von Projekten im Immobilienbereich.
- 3 Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) beinhaltete das Geschäftsmodell der Klägerin die Gründung von Projektgesellschaften in der Rechtsform von GmbH & Co. KG. Jede dieser Gesellschaften schloss als Käuferin einen aufschiebend bedingten Kaufvertrag über eine Immobilie aus dem Sektor der Pflege- beziehungsweise Sozialimmobilien ab. Vor dem Eintritt der aufschiebenden Bedingung --also vor dem Wirksamwerden des Kaufvertrags-- und vor dem Eigentumserwerb durch die jeweilige Projektgesellschaft veräußerte die Klägerin jeweils ihre Kommanditanteile. Zum bilanzierten Vermögen der Projektgesellschaften gehörten im Zeitpunkt der Veräußerung der Mitunternehmeranteile weder Grundbesitz noch nennenswerte andere Wirtschaftsgüter.
- 4 Zwischen Dezember 2011 und Februar 2016 gründete die Klägerin acht derartige Projektgesellschaften, darunter --am 06.12.2011-- die KG. Am Kapital der Projektgesellschaften war die Klägerin jeweils als einzige Kommanditistin zu 100 % beteiligt. Als Komplementäre und Geschäftsführer waren unterschiedliche GmbH beteiligt. Komplementärin der KG war die A GmbH.

- 5 Unternehmensgegenstand der KG war ausweislich des Gesellschaftsvertrags der An- und Verkauf von Grundstücken, die Projektierung, Bebauung, Renovierung und Umwidmung von Grundbesitz sowie dessen Vermietung und alle in diesem Zusammenhang anfallenden Tätigkeiten.
- 6 Am 30.08.2012 schloss die KG als Verpächterin mit der neuen Objekt-GmbH als Pächterin einen notariell beurkundeten Pachtvertrag über das Objekt. Der Abschluss dieses Pachtvertrags erfolgte unter der aufschiebenden Bedingung, dass die KG die Grundstücke gekauft hat und das wirtschaftliche Nutzungsrecht auf sie übergegangen ist.
- 7 Am selben Tag vereinbarten die KG und die neue Objekt-GmbH aufschiebend bedingt auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des Pachtvertrags die Durchführung von Modernisierungsmaßnahmen an dem Pachtgegenstand. Hierfür sollte die Pächterin (neue Objekt-GmbH) von der KG einen Zuschuss erhalten.
- 8 Am 05.09.2012 schloss die KG als Käuferin mit der B KG einen notariellen Grundstückskaufvertrag über den Grundbesitz, auf dem sich (unter anderem) das von der KG bereits aufschiebend bedingt verpachtete Objekt befand. Der Kaufvertrag war bis zur Vorlage einer verbindlichen Finanzierungsbestätigung der den Kaufpreis finanzierenden Bank gleichfalls aufschiebend bedingt. Der KG als Käuferin stand es frei, auf diese aufschiebende Bedingung zu verzichten oder die Verlängerung der Vorlagefrist zu verlangen.
- 9 Vor Ablauf der (zweimal verlängerten) Vorlagefrist schlossen die Klägerin (Kommanditistin) und die A GmbH (Komplementärin) einerseits sowie die X und Y GmbH) andererseits am 28.11.2012 einen Gesellschaftsanteilskauf- und -übertragungsvertrag. Die Klägerin verkaufte ihren Kommanditanteil (100 % der gesamten Kommanditbeteiligung) und erzielte bei dieser Veräußerung nach den Feststellungen des FG einen Gewinn in Höhe von ... €. Außerdem wurden in diesem Vertrag der Austritt der A GmbH und der Eintritt der Y GmbH als Komplementärin vereinbart.
- 10 Danach --am 12.12.2012-- verzichtete die KG auf den Eintritt der aufschiebenden Bedingung aus dem Grundstückskaufvertrag.
- 11 Die KG erwirtschaftete erst nach der Beteiligungsveräußerung selbst Umsätze.
- 12 Nach dem gleichen Muster errichtete die Klägerin zwischen Dezember 2011 und Februar 2016 auch die sieben weiteren GmbH & Co. KG und verkaufte sie wieder, bevor die von diesen geschlossenen, aufschiebend bedingten Kaufverträge wirksam wurden. Die Veräußerungen der Kommanditanteile erfolgten zwischen April 2014 und Juli 2016.
- 13 In ihrer Gewerbesteuererklärung für 2012 erklärte die Klägerin nur einen Gewinn von ... €, der den Gewinn aus der Veräußerung ihres Anteils an der KG nicht enthielt. Mit insoweit erklärungskonformem Gewerbesteuermessbescheid für 2012 vom 05.11.2013 wurde der Gewerbesteuermessbetrag für 2012 zunächst auf ... € festgesetzt.
- 14 Anlässlich einer Außenprüfung bei der Klägerin kam der Prüfer zu der Auffassung, dass die Errichtung der acht GmbH & Co. KG und die Veräußerung der Mitunternehmerbeteiligungen jeweils nach der gleichen Vorgehensweise innerhalb von fünf Jahren es rechtfertige, die hieraus in den Jahren ab 2012 erzielten Gewinne als laufende Einkünfte beziehungsweise als Gewerbeertrag des werbenden Betriebs der Klägerin zu beurteilen und bei ihr der Gewerbesteuer zu unterwerfen. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in der im Streitjahr maßgeblichen Fassung des StBAÄG stehe dem nicht entgegen; § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG sei im Streitfall nicht anzuwenden.
- 15 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) folgte dem Prüfer und erließ am 10.04.2019 gemäß § 35b Abs. 1 GewStG gegenüber der Klägerin einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für den Erhebungszeitraum 2012, in welchem der Gewinn aus der Veräußerung der KG-Anteile ohne Kürzung gemäß § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG erfasst wurde. Ausgehend von einem Gewerbeertrag von nun ... € wurde der Gewerbesteuermessbetrag für 2012 auf ... € festgesetzt. Hiergegen legte die Klägerin erfolglos Einspruch ein (Einspruchsentscheidung vom 26.03.2020).
- 16 Das FG gab der hierauf erhobenen Klage statt und hob den Änderungsbescheid vom 10.04.2019 über den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26.03.2020 auf. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 422 veröffentlicht.
- 17 Hiergegen wendet sich das FA mit der Revision, mit der es die Verletzung materiellen Rechts rügt.

- 18** Das FA beantragt,
das Urteil des FG Bremen vom 15.09.2022 - 1 K 20/20 (6) aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 19** Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die Revision ist zulässig, obgleich das FA die Begründungsschrift innerhalb der Revisionsbegründungsfrist nur per Telefax an den Bundesfinanzhof (BFH) übermittelt hat.
- 21** 1. a) Nach § 52d Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 121 Satz 1, § 155 Satz 1 FGO, § 253 Abs. 4 der Zivilprozessordnung (ZPO) ist die Revisionsbegründungsschrift durch das FA grundsätzlich als elektronisches Dokument zu übermitteln (vgl. BFH-Urteil vom 15.05.2024 - VII R 26/22, BFH/NV 2024, 937, Rz 16; BFH-Beschluss vom 31.10.2023 - IV B 77/22, BFH/NV 2024, 20, Rz 3).
- 22** b) Eine Übermittlung nach den allgemeinen Vorschriften ist jedoch ausnahmsweise dann zulässig, wenn die Übermittlung als elektronisches Dokument aus technischen Gründen vorübergehend unmöglich ist (§ 52d Satz 3 FGO).
- 23** Die vorübergehende Unmöglichkeit ist bei der Ersatzeinreichung oder unverzüglich danach glaubhaft zu machen; auf Anforderung ist ein elektronisches Dokument nachzureichen (§ 52d Satz 4 FGO, vgl. BFH-Urteil vom 07.10.2025 - IX R 7/24, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 28 f.; Senatsurteil vom 17.10.2024 - III R 11/23, BStBl II 2025, 207, Rz 17 f.; vgl. auch Beschluss des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 19.12.2024 - IX ZB 41/23, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2025, 508).
- 24** Die Glaubhaftmachung der vorübergehenden Unmöglichkeit der Einreichung eines Schriftsatzes als elektronisches Dokument bedarf jedenfalls grundsätzlich (vgl. BGH-Beschluss vom 19.12.2024 - IX ZB 41/23, NJW 2025, 508, Leitsatz 1, Rz 16) einer aus sich heraus verständlichen, geschlossenen Schilderung der tatsächlichen Abläufe oder Umstände. Die glaubhaft gemachten Tatsachen dürfen nicht den Schluss zulassen, dass die Unmöglichkeit nicht auf technischen, sondern auf in der Person des Einreichers liegenden Gründen beruht. Es genügt dabei eine laienverständliche Darstellung des Defekts und der zu seiner Behebung getroffenen Maßnahmen, aufgrund derer es möglich ist festzustellen, dass Bedienungsfehler unwahrscheinlich sind (vgl. zu § 130d Satz 2 und 3 ZPO: BGH-Beschlüsse vom 14.03.2024 - V ZB 2/23, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2024, 794, Rz 16, m.w.N.; vom 19.12.2024 - IX ZB 41/23, NJW 2025, 508, Rz 10). Außerdem ist grundsätzlich die unverzügliche Vorlage objektiver Beweismittel zur Stützung der Plausibilität des Vortrags erforderlich oder zumindest die Darlegung, weshalb solche nicht vorgelegt werden können (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 04.05.2020 - VII S 39/19, BFH/NV 2020, 1080, Rz 5, m.w.N.).
- 25** 2. Im Streitfall sind diese Voraussetzungen erfüllt; die Übermittlung der Revisionsbegründungsschrift im Wege der Ersatzeinreichung per Telefax am 29.11.2022 war zulässig.
- 26** Das FA hat bei der am letzten Tag der Revisionsbegründungsfrist erfolgten Ersatzeinreichung durch eine den genannten Anforderungen genügende Schilderung, die Vorlage von Screenshots der Fehlermeldungen und Ausdrucken des behördeninternen E-Mail-Verkehrs gemäß § 52d Satz 4 FGO dargelegt und glaubhaft gemacht, dass eine technische Störung vorlag und deshalb eine Übermittlung der Revisionsbegründungsschrift an den BFH in elektronischer Form am 29.11.2022 vorübergehend nicht möglich war. Die Übermittlung in elektronischer Form wurde am 30.11.2022 nachgeholt.

III.

- 27** Die Revision des FA ist jedoch unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung der KG-Beteiligung bei der Klägerin nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Denn dieser Gewinn wäre, auch wenn er in den Gewerbeertrag der Klägerin gemäß § 7 Satz 1 GewStG eingeflossen sein sollte, was der Senat im Streitfall offenlassen kann, jedenfalls gemäß § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG wieder zu kürzen.

- 28** 1. Kapitalgesellschaften wie die Klägerin unterliegen kraft Rechtsform der Gewerbesteuer; ihre Tätigkeit gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 GewStG).
- 29** a) Gemäß § 6 GewStG ist Besteuerungsgrundlage für die Gewerbesteuer der Gewerbeertrag; das ist gemäß § 7 Satz 1 GewStG 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. Zum Gewerbeertrag gehört seit dem Erhebungszeitraum 2002 (s. Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 141 ff.) unter anderem auch der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG seit dem StBAÄG).
- 30** b) Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) werden unter anderem die Anteile am Verlust einer in- oder ausländischen OHG, einer KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind (von im Streitfall nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen), wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind (§ 8 Nr. 8 Satz 1 GewStG). Die Summe des Gewinns (§ 7 GewStG) und der Hinzurechnungen (§ 8 GewStG) wird (von im Streitfall nicht einschlägigen Ausnahmen abgesehen) gekürzt (unter anderem) um die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen OHG, einer KG 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 (§ 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG).
- 31** Dies hat zur Folge, dass der Gewinn aus Gewerbebetrieb, der gemäß § 15 und § 16 EStG, § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a, § 182 der Abgabenordnung (AO) bei einer Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft) einheitlich und gesondert festgestellt und ertragsteuerlich --für Zwecke der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer-- der an ihr beteiligten Mitunternehmerin (Obergesellschaft) anteilig zugerechnet wird und damit gewerbesteuerlich grundsätzlich nach § 7 Satz 1 und Satz 2 GewStG in deren Gewerbeertrag einfließt, hieraus jedenfalls regelmäßig gemäß § 8 Nr. 8 Satz 1 GewStG und § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG wieder ausgeschieden wird, damit eine doppelte Berücksichtigung von Gewinnen oder Verlusten bei der Gewerbesteuer (unter anderem im Hinblick auf § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG) vermieden wird (vgl. etwa BFH-Urteile vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.1., II.2.a, und vom 02.12.2015 - I R 13/14, BFHE 253, 5, BStBl II 2016, 927, Rz 20 f.).
- 32** 2. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils --entgegen der Auffassung des FA-- kein laufender Gewinn der Klägerin aus deren eigenem (gewerblichen Grundstücks-)Handel ist, sondern ein Veräußerungsgewinn. Denn die vom FA angenommene Zuordnung zum laufenden Gewinn der Klägerin (Obergesellschaft) würde einen Handel mit Grundstücken oder sonstigen Wirtschaftsgütern voraussetzen, an dem es im Streitfall aus den nachfolgend dargestellten Gründen fehlt.
- 33** Das FG hat deshalb zutreffend die --für Streitjahre vor Inkrafttreten des § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des StBAÄG entwickelten-- Rechtsprechungsgrundsätze nicht angewandt, auf die sich das FA bezieht. Nach diesen Grundsätzen kommt die Veräußerungsgewinne betreffende teleologische Reduktion des § 7 Satz 1 GewStG (s. dazu BFH-Urteil vom 25.05.1962 - I 78/61 S, BFHE 75, 467, BStBl III 1962, 438) nicht zur Anwendung und findet auch keine Kürzung nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG statt, wenn sich die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an den Objektgesellschaften bei einer auf Ebene der Obergesellschaft vorgenommenen Gesamtbetrachtung als laufender Gewinn der Obergesellschaft darstellen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.; vom 29.06.2011 - X R 39/07, BFH/NV 2012, 16, Leitsatz und Rz 23 f., und vom 22.08.2012 - X R 24/11, BFHE 238, 180, BStBl II 2012, 865, Rz 17 ff.; vgl. auch BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 22).
- 34** Da diese Rechtsprechung entgegen der Auffassung des FA schon wegen eines wesentlichen Unterschieds im Sachverhalt im Streitfall nicht einschlägig ist, kann der Senat offenlassen, ob sie nach Einfügung von § 7 Satz 2 GewStG durch das StBAÄG noch unverändert gilt (vgl. z.B. einerseits Brandis/Heuermann/Drüen, § 7 GewStG Rz 131; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG, Rz 149; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 2 Rz 6b, und andererseits Behrens/Schmitt, Betriebs-Berater --BB-- 2008, 2332, [2335]; Pitzal in

Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Rz 32) und welche Fälle sie gegebenenfalls erfassen würde (vgl. auch FG München, Urteil vom 19.07.2024 - 8 K 1418/21, EFG 2025, 487, Revision eingelegt, IV R 15/24).

- 35** a) Die Klägerin konnte bei steuerlicher Betrachtung insbesondere nicht mit "Anteilen an Personengesellschaften" handeln, da ein Mitunternehmeranteil --anders als zum Beispiel ein GmbH-Geschäftsanteil (s. BFH-Urteil vom 25.07.2001 - X R 55/97, BFHE 195, 402, BStBl II 2001, 809)-- steuerrechtlich kein Wirtschaftsgut darstellt (z.B. BFH-Beschluss vom 07.12.2023 - IV R 11/21, BFH/NV 2024, 283, Rz 36). Der Mitunternehmeranteil verkörpert die Zusammenfassung aller Anteile an den Wirtschaftsgütern, die zum Gesellschaftsvermögen der Personengesellschaft gehören und die dem betreffenden Gesellschafter nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen sind (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 cc; BFH-Urteile vom 01.03.2018 - IV R 15/15, BFHE 261, 231, BStBl II 2018, 539, Rz 32, und vom 22.06.2017 - IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 33) beziehungsweise die quotale Berechtigung des Gesellschafters an den zum Gesamthandsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (BFH-Beschluss vom 07.12.2023 - IV R 11/21, BFH/NV 2024, 283, Rz 36).
- 36** b) Die Klägerin konnte auch nicht mit ihr gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnenden Wirtschaftsgütern der KG handeln, da diese im Zeitpunkt der Veräußerung noch nicht über Wirtschaftsgüter verfügte.
- 37** aa) Die KG hatte im Zeitpunkt der Veräußerung kein Grundeigentum im Sinne eines dinglichen Vollrechts an einem Grundstück, das der Klägerin gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet hätte werden und mit dem sie im Sinne der genannten Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.) hätte handeln können.
- 38** bb) Das FG hat nicht festgestellt, dass die KG im Veräußerungszeitpunkt ein Anwartschaftsrecht --ein gegenüber dem dinglichen Vollrecht (Eigentum) wesensähnliches Recht (z.B. BGH-Urteil vom 30.04.1982 - V ZR 104/81, BGHZ 83, 395, Rz 15, m.w.N.) oder ein wesensgleiches Minus (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 24.08.1972 - 4 StR 308/72, BGHSt 25, 10, Rz 7, m.w.N.)-- an einem Grundstück hatte, das der Klägerin gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zugerechnet hätte werden können. Deshalb muss der Senat nicht entscheiden, ob ein solches im Sinne der oben genannten Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.) dem Vollrecht (Grundstückseigentum) gleichzustellen wäre.
- 39** (1) Ein Anwartschaftsrecht ist eine Rechtsposition, die zwar noch kein dingliches Vollrecht (Eigentum) darstellt, deren Erstarken zum dinglichen Vollrecht aber vom Übertragenden nicht mehr einseitig verhindert werden kann und das durch § 161 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) auch mit Wirkung gegenüber Dritten geschützt ist (vgl. etwa Staudinger/Fervers (2024) BGB § 449, Rz 147; Grüneberg/Ellenberger, Bürgerliches Gesetzbuch, 85. Aufl., Einf. vor § 158 Rz 9, z.B. für Eigentumsvorbehaltsfälle, in denen der Käufer den Eigentumserwerb einseitig durch die Kaufpreiszahlung herbeiführen kann). Ein Anwartschaftsrecht an einem Grundstück liegt insbesondere vor, wenn der Auflassungsempfänger seinen Anspruch auf Eigentumsverschaffung durch Vormerkung nach §§ 883, 885 BGB gesichert hat beziehungsweise den Antrag auf Eintragung der bewilligten Auflassungsvormerkung gestellt hat (BGH-Urteil vom 25.02.1966 - V ZR 129/63, BGHZ 45, 186, Rz 10 ff.; vgl. z.B. Erman/Artz, BGB, 17. Aufl., § 925 Rz 55; MüKoBGB/Lettmaier, 9. Aufl., § 873 Rz 92, 93, jeweils m.w.N.).
- 40** (2) Im Streitfall hat das FG nicht festgestellt, dass die KG im Zeitpunkt der Veräußerung der Kommanditanteile durch die Klägerin über ein Anwartschaftsrecht an einem Grundstück verfügte. Der Abschluss eines (bloß schuldrechtlichen) Kaufvertrags begründet wegen des Abstraktionsprinzips jedenfalls kein Anwartschaftsrecht.
- 41** cc) Das FG hat auch keine Umstände festgestellt, wonach die KG im Zeitpunkt des Anteilsverkaufs der Klägerin zuzurechnendes wirtschaftliches Eigentum an den zivilrechtlich noch der B KG gehörenden Grundstücken hatte. Deshalb muss nicht entschieden werden, ob dies hier ausreichen würde.
- 42** (1) Nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO ist ein Wirtschaftsgut einem anderen als dem Eigentümer zuzurechnen, wenn er die tatsächliche Herrschaft über das Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, dass er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. Im Vorstadium des Eigentumserwerbes an Grundstücken liegen diese Voraussetzungen stets vor, wenn der Erwerber die tatsächliche Sachherrschaft innehat und aufgrund der erklärten Auflassung sowie der ins Grundbuch eingetragenen Auflassungsvormerkung in der Lage ist, den Veräußerer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut auszuschließen. Der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an Grundstücken setzt aber keine Auflassung voraus. Vielmehr ist für den Übergang des wirtschaftlichen Eigentums an einem Grundstück der Zeitpunkt maßgeblich, von dem ab der Erwerber nach dem Willen der Vertragspartner wirtschaftlich über das Grundstück verfügen kann. Das ist in der

Regel der Fall, sobald in Erwartung des Eigentumserwerbes Besitz, Gefahr, Nutzen und Lasten auf den Erwerber übergegangen sind (BFH-Urteil vom 20.10.2011 - IV R 35/08, BFH/NV 2012, 377, Rz 13, m.w.N.).

- 43** (2) Im Streitfall hat das FG Derartiges nicht festgestellt. Insbesondere gibt es keine Anhaltspunkte dafür, dass die KG in der Lage war, bereits vor Eintritt der aufschiebenden Bedingung den zivilrechtlichen Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf die Grundstücke auszuschließen. Ausweislich des aufschiebend bedingten Kaufvertrags sollten Besitz, Nutzungen und Lasten erst an dem der Kaufpreiszahlung folgenden Monatsersten übergehen.
- 44** dd) Ein ihr zurechenbares Wirtschaftsgut, mit dem sie hätte handeln können, hatte die Klägerin auch nicht inne, soweit die KG im Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils einen aufschiebend bedingten Kaufvertrag mit der die Grundstücke veräußernden B KG und einen aufschiebend bedingten Pachtvertrag mit der neuen Objekt-GmbH als Pächterin geschlossen hatte.
- 45** Beide Geschäfte waren aufschiebend bedingt, also schwebend unwirksam, (letztlich) bis zur Vorlage einer den Kaufpreis für das Grundstück betreffenden Finanzierungszusage einer Bank. Dass die KG vor der Anteilsveräußerung, also solange die Klägerin Kommanditistin und die A GmbH Komplementärin waren, über eine Finanzierungszusage verfügte, hat das FG nicht festgestellt. Dies kann auch aus den Umständen nicht geschlossen werden. Denn letzten Endes mussten nur die neuen Gesellschafter die Voraussetzungen dafür erfüllen, dass die KG eine Finanzierungszusage erhält. Der Kaufvertrag wurde erst nach dem Gesellschafterwechsel wirksam; die Wirksamkeit des Pachtvertrags hing von der Wirksamkeit des Kaufvertrags ab.
- 46** Da die von der KG abgeschlossenen Verträge somit im Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils das Stadium der schwebenden Unwirksamkeit noch nicht verlassen hatten, kann dahinstehen, ob (Grundstückskauf-)Verträge als Wirtschaftsgüter im Sinne der oben genannten Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.) anzusehen wären.
- 47** ee) Auch sonst hat das FG keine Umstände festgestellt, wonach die Klägerin im Zusammenhang mit der Veräußerung der KG-Anteile einen laufenden (Handels-)Gewinn im Sinne zum Beispiel des BFH-Urteils vom 05.06.2008 - IV R 81/06 (BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.) erzielt haben könnte.
- 48** 3. Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils bei der Klägerin nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Dabei kann der Senat im Streitfall offenlassen, ob dieser --wie das FG angenommen hat-- infolge einer teleologischen Reduktion des § 7 Satz 1 (und 2) GewStG schon nicht im Gewerbeertrag der Obergesellschaft zu erfassen ist. Denn jedenfalls wäre er dort nach § 9 Nr. 2 GewStG zu kürzen.
- 49** a) Vor Inkrafttreten des § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des StBAÄG nahm die Rechtsprechung eine teleologische Reduktion des § 7 Satz 1 GewStG vor. Hiernach unterlagen bei Personengesellschaften und Einzelunternehmern Gewinne aus der Veräußerung des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs oder von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer (vgl. z.B. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 6 ff.; BFH-Urteile vom 08.05.2025 - IV R 40/22, BStBl II 2025, 603, Rz 30; vom 19.07.2018 - IV R 31/15, BFH/NV 2018, 1282, Rz 14, und vom 18.12.2014 - IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520, Rz 13).
- 50** Bei Kapitalgesellschaften --wie der Klägerin-- unterlagen und unterliegen dagegen zwar grundsätzlich sämtliche Gewinne der Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Allerdings ging die Rechtsprechung ungeachtet dieser gesetzlichen Fiktion (zum Begriff s. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 7) vor Inkrafttreten des § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des StBAÄG davon aus, dass die Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an Personengesellschaften auch bei Kapitalgesellschaften nicht der Gewerbesteuer unterliegen (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 7, unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 28.02.1990 - I R 92/86, BFHE 160, 262, BStBl II 1990, 699; zur Begründung vgl. z.B. auch BFH-Urteil vom 15.06.2004 - VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754, unter II.2.a: Bei der Veräußerung derartiger Anteile werden die im Betrieb der Personengesellschaft ruhenden stillen Reserven anteilig realisiert. Diese hat im Gewerbesteuerrecht --allenfalls-- die Personengesellschaft selbst, nicht der Mitunternehmer zu versteuern, § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Die Gewinne gingen hiernach grundsätzlich weder in den Gewerbeertrag der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft, Untergesellschaft) noch in den des Gesellschafters (Mitunternehmer, Obergesellschaft) ein und wurden daher auch nicht von der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 GewStG erfasst (vgl. BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.a, m.w.N.).

- 51** b) Mit der Einführung des § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des StBAÄG hat der Gesetzgeber diese Rechtslage für Mitunternehmenschaften geändert und bei ihnen auch die Gewinne aus der Veräußerung ihres Betriebs, eines Teilbetriebs oder von Anteilen eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist, weitgehend der Gewerbesteuer unterworfen, soweit sie nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfallen (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 8). Wegen dieser Gesetzesänderung sind nun Veräußerungsgewinne grundsätzlich --in verfassungsrechtlich nicht zu beanstandender Weise (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303)-- im Gewerbeertrag der Mitunternehmenschaft (Untergesellschaft) zu erfassen, deren Anteile veräußert wurden (z.B. BFH-Urteile vom 08.05.2025 - IV R 40/22, BStBl II 2025, 603, Rz 31; vom 08.05.2025 - IV R 9/23, BStBl II 2025, 610, Rz 35 --dort wurde die Mitunternehmenschaft im Hinblick auf die doppelstöckige Struktur in den Fällen, in denen es um die vom BFH abgelehnte "Durchstockung" ging, als "Obergesellschaft" bezeichnet, hier "Untergesellschaft"--; vom 19.07.2018 - IV R 31/15, BFH/NV 2018, 1282, und vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77).
- 52** Auch das BVerfG (vgl. Urteil vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, BStBl II 2018, 303, Rz 8) und die Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10.09.2001 (BTDrucks 14/6882, S. 41) beziehen sich auf die Mitunternehmenschaften, bei denen (unter anderem) die Gewinne aus der Veräußerung ihres Betriebs infolge der Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des StBAÄG nun weitgehend der Gewerbesteuer unterworfen wurden.
- 53** Die Vorschrift ist allerdings nach ihrem Wortlaut ("Zum Gewerbeertrag gehört auch ...") und ihrer Stellung im Gesetz nur anzuwenden, wenn die Mitunternehmenschaft einen stehenden Gewerbebetrieb im Inland betreibt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), also ihren gewerblichen Betrieb bereits aufgenommen hat (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 18 ff., 26 ff., 32). Die Anwendbarkeit des § 7 Satz 2 GewStG setzt generell die sachliche Gewerbesteuerpflicht der jeweiligen Mitunternehmenschaft voraus (BFH-Urteil vom 20.02.2025 - IV R 23/22, BFH/NV 2025, 686, Rz 51).
- 54** c) Die noch nicht entschiedene Frage, ob der bei der Mitunternehmenschaft einheitlich und gesondert festgestellte Veräußerungsgewinn wie vor der Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG in der Fassung des StBAÄG weiterhin im Wege der teleologischen Reduktion des § 7 Satz 1 GewStG aus dem Gewerbeertrag der Mitunternehmer (Obergesellschaft) auszuscheiden ist oder ob er zwar in deren Gewerbeertrag eingeht, aber gemäß § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG wieder zu kürzen ist (beziehungsweise bei einem Veräußerungsverlust gemäß § 8 Nr. 8 GewStG hinzuzurechnen ist), kann im Streitfall offenbleiben. Denn der Klägerin steht jedenfalls die Kürzung gemäß § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG zu.
- 55** aa) Die Auffassung, dass der bei der Mitunternehmenschaft einheitlich und gesondert festgestellte Veräußerungsgewinn aus dem Gewerbeertrag der Mitunternehmer weiterhin auf der Ebene des § 7 Satz 1 GewStG auszuscheiden ist, wird zum Beispiel von Bisle (in Hallerbach/Nacke/Rehfeld, Gewerbesteuerrecht, 2. Aufl., § 9 Nr. 2 Rz 52), Hidien (BeckOK GewStG/Hidien, 16. Ed. 01.12.2025, GewStG § 9 Rz 716) und Keß (in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 9 Nr. 2 Rz 32) vertreten. Die andere Auffassung, dass zwar keine teleologische Reduktion in Betracht komme, jedoch --regelmäßig mit demselben Ergebnis-- eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 8 GewStG oder eine Kürzung nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG erfolgen müsse, vertreten zum Beispiel Güroff (in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 2 Rz 6a), Ludwig (BB 2007, 2152), Neumayer/Bader (Der Ertragsteuerberater 2005, 386, [389]) und --mit einem etwas anderen Ansatz (unter Einbeziehung von § 7 Satz 2 GewStG)-- auch Pitzal (in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Rz 29). Gosch (in Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG, Rz 149) hat diese Frage offengelassen.
- 56** bb) Im Streitfall hat das FG zwar nicht festgestellt, ob die KG ihren werbenden Betrieb im Streitjahr schon aufgenommen hat. Der Klägerin würde die Kürzung gemäß § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG aber auch dann zustehen, wenn die KG noch nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen sein sollte (so auch Weiss in Deutsches Steuerrecht 2023, 1097).
- 57** (1) Nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen (unter anderem) zu kürzen um die Anteile am Gewinn einer in- oder ausländischen KG oder einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) des Gewerbebetriebs anzusehen sind, wenn die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns angesetzt worden sind. Unterstellt man, dass § 7 Satz 1 (und Satz 2) GewStG nicht zugunsten der Klägerin teleologisch zu reduzieren ist, wären diese Voraussetzungen in Bezug auf die Beteiligungsgewinne aus der Veräußerung der KG-Anteile erfüllt.
- 58** (2) Wie bereits ausgeführt, ist --entgegen der Auffassung des FA-- die Rechtsprechung, wonach bei laufenden Gewinnen der Obergesellschaft aus einem originär eigenen (gewerblichen Grundstücks-)Handel kein Anlass zu einer

Kürzung gemäß § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG bei der den Mitunternehmeranteil veräußernden Obergesellschaft gesehen wurde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.), im Streitfall nicht einschlägig.

- 59** (3) Im Streitfall liegt unstreitig auch keiner der Fälle des § 9 Nr. 2 Satz 2 GewStG (jetzt Satz 2 ff.) vor, der in der im Streitjahr geltenden Fassung Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds betraf und der die Anwendung des § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG ausschließen würde.
- 60** (4) § 8 Nr. 8 GewStG und § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG sind --anders als das FA vorträgt-- auch dann anwendbar, wenn die Mitunternehmerschaft zwar als Gewerbebetrieb gilt (vgl. hier § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG), bei ihr aber keine Gewerbesteuer anfällt, weil sie ihre werbende Tätigkeit noch nicht aufgenommen hat (zur Aufnahme einer werbenden Tätigkeit bei einer GmbH & Co. KG vgl. BFH-Urteile vom 13.04.2017 - IV R 49/15, BFHE 257, 441, BStBl II 2017, 674, Rz 25, und vom 17.04.1986 - IV R 100/84, BFHE 146, 457, BStBl II 1986, 527, unter 1.; vgl. z.B. auch BFH-Urteile vom 20.02.2025 - IV R 23/22, BFH/NV 2025, 686, Rz 56, und vom 30.08.2012 - IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 32) und es somit gewerbesteuerlich nicht zu einer doppelten Berücksichtigung von Gewinnen oder Verlusten kommen kann. Ob die KG im Streitjahr ihre werbende Tätigkeit bereits aufgenommen hatte (vgl. Wiesch, EFG 2023, 422, Urteilsanmerkung unter V.), wurde vom FG im Streitfall deshalb zu Recht --weil es nicht darauf ankommt-- nicht festgestellt (Vorentscheidung Rz 68).
- 61** (a) Für dieses Verständnis spricht der Wortlaut des § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG. Dort heißt es: "... wird gekürzt um die Anteile am Gewinn einer ... Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) ... des Gewerbebetriebs anzusehen sind" und nicht "... einer ... Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) ... des im Inland betriebenen Gewerbebetriebs ..." oder "... eines der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetriebs ..."
- 62** "Gewerbebetrieb" (§ 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG) und "im Inland betriebener Gewerbebetrieb" (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, vgl. etwa BFH-Urteil vom 20.02.2025 - IV R 23/22, BFH/NV 2025, 686, Rz 33 ff.) sind keine Synonyme. Der in § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG verwendete Begriff "Gewerbebetrieb" bezeichnet somit unter anderem ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG), auch wenn es seinen gewerblichen Betrieb noch nicht aufgenommen hat.
- 63** (b) Nach dem Sinn und Zweck von § 8 Nr. 8 GewStG und § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG sind die Vorschriften nicht nur dann anzuwenden, wenn es gilt, eine mehrfache Berücksichtigung desselben Vorgangs bei der Gewerbesteuer zu vermeiden (vgl. etwa BFH-Urteil vom 27.06.2019 - IV R 44/16, BFHE 265, 371, BStBl II 2020, 24, Rz 31). Die Vorschriften sollen auch verhindern, dass Gewinne oder Verluste, die bei der Untergesellschaft (Mitunternehmerschaft) nicht der Gewerbesteuer unterliegen --zum Beispiel weil die Voraussetzungen einer Gewerbesteuerbefreiung gemäß § 3 GewStG erfüllt sind, weil die Untergesellschaft zu Recht die erweiterte Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG in Anspruch nimmt oder weil der Abzug von Verlusten in der Anlaufphase einer Mitunternehmerschaft ausscheidet--, bei der Obergesellschaft (Mitunternehmerin) berücksichtigt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.02.2024 - IV R 26/21, BFHE 283, 374, BStBl II 2025, 51, Rz 41, letzter Satz; vom 02.12.2015 - I R 13/14, BFHE 253, 5, BStBl II 2016, 927, Rz 21; vom 05.06.2008 - IV R 81/06, BFHE 222, 295, BStBl II 2010, 974, unter II.2.a, und vom 23.10.1986 - IV R 319/84, BFHE 148, 67, BStBl II 1987, 64, unter 2.; zur Hinzurechnung von Verlusten gemäß § 8 Nr. 8 GewStG im Fall einer Partenreederei, die, wenn sie ihren Betrieb aufgenommen hat, einer OHG entspricht, BFH-Urteil vom 25.05.1962 - I 78/61 S, BFHE 75, 467, BStBl III 1962, 438; anders noch BFH-Urteil vom 28.11.1957 - IV 582/56 U, BFHE 66, 100, BStBl III 1958, 40, das jedoch im Hinblick auf das BFH-Urteil vom 25.05.1962 - I 78/61 S, BFHE 75, 467, BStBl III 1962, 438, in dem die Rechtsprechung geändert wurde, überholt ist; vgl. auch BFH-Urteil vom 06.12.1955 - I 261/55 U, BFHE 62, 13, BStBl III 1956, 6, zu § 12 Abs. 3 Nr. 2 GewStG a.F.).
- 64** Aus dem BFH-Urteil vom 07.02.1985 - IV R 31/83 (BFHE 143, 280, BStBl II 1985, 372) folgt für den Streitfall schon deshalb nichts Gegenteiliges, weil es die Besteuerung einer Mitunternehmerschaft betraf. Im vorliegenden Fall ist jedoch nicht die Besteuerung der Mitunternehmerschaft, sondern der Mitunternehmerin streitig.
- 65** (5) Es gibt auch sonst keinen Anhaltspunkt dafür, dass § 9 Nr. 2 GewStG hinsichtlich der Fälle, in denen § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in der Fassung des StBAÄG nicht zu einer Besteuerung der Veräußerungsgewinne auf der Ebene der veräußerten Untergesellschaft (Mitunternehmerschaft) führt, unvollständig oder einschränkend auszulegen (teleologisch zu reduzieren) sein könnte.
- 66** Im Streitfall hat das FG somit im Ergebnis zu Recht entschieden, dass bei der Klägerin der Gewinn aus der Veräußerung ihres Anteils an der KG nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Wenn er nicht bereits infolge einer

teleologischen Reduktion des § 7 Satz 1 GewStG aus dem der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbeertrag auszuscheiden ist, ist er jedenfalls gemäß § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG zu kürzen.

67 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de