

## Urteil vom 19. Juli 2018, IV R 39/10

**Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG)**

ECLI:DE:BFH:2018:U.190718.IVR39.10.0

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 2 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 15 Abs 3 Nr 1 Alt 2, EStG § 52 Abs 32a, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, GG Art 3 Abs 1

vorgehend FG Bremen, 17. August 2010, Az: 2 K 94/09 (5)

### Leitsätze

1. Bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft gehört zum Gewerbeertrag der Untergesellschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils auch dann, wenn die Obergesellschaft nur in Folge ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt und an ihr ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind .

2. Der in § 52 Abs. 32a EStG angeordnete zeitliche Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG i.d.F. des JStG 2007 verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot .

### Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 18. August 2010 2 K 94/09 (5) wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

### Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die A-GmbH, ist Gesamtrechtsnachfolgerin der A-GmbH & Co. KG (A-KG), die im Streitjahr (2002) ein ...-geschäft betrieb.
- 2 Mit am 12. September und 22. Oktober 2001 unterzeichnetem Kauf- und Abtretungsvertrag übertrug die als Kommanditistin an der A-KG beteiligte W-KG ihren Kommanditanteil mit Wirkung zum 1. Januar 2002 an eine weitere Kommanditistin der A-KG, die W-GmbH. Dabei erzielte die W-KG einen Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €. Bis zur Mitte des Streitjahrs waren an der W-KG als Komplementäre und Kommanditisten ausschließlich natürliche Personen beteiligt. Am 6. September 2002 traten alle bisherigen Kommanditisten aus der W-KG aus und die M-GmbH als weitere Komplementärin und die C-GmbH & Co. KG als Kommanditistin ein. Neben ihrer Beteiligung an der A-KG war die W-KG ausschließlich vermögensverwaltend tätig.
- 3 Mit Bescheid für 2002 über den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer vom 24. Januar 2006 setzte das seinerzeit zuständige Finanzamt W (FA W), dessen Rechtsnachfolger der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) während des Revisionsverfahrens geworden ist, gegenüber der A-KG den Gewerbesteuermessbetrag 2002 erklärungsgemäß ohne Berücksichtigung des von der W-KG erzielten Veräußerungsgewinns auf ... € fest.
- 4 Nach einer bei der A-KG u.a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung vertrat das FA W die Auffassung, dass der Gewinn der W-KG aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils zum Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 2 des

Gewerbsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung des Art. 5 Nr. 1 des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (BGBl I 2002, 2715) --GewStG-- gehöre. In seinem nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 9. Juli 2008 setzte das FA W den Gewerbesteuermessbetrag auf ... € fest.

- 5 Die dagegen mit Zustimmung des FA W erhobene Sprungklage wies das Finanzgericht (FG) Bremen mit Urteil vom 18. August 2010 2 K 94/09 (5) ab.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Der Gewinn der W-KG aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils gehöre nicht zum Gewerbeertrag der A-KG, weil § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auf die streitbefangene Veräußerung nicht anwendbar sei.
- 7 Zur Begründung führt die Klägerin u.a. aus, § 7 Satz 2 GewStG verstoße gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot. Darüber hinaus sei diese Norm --entgegen der Ansicht des FG-- im Streitfall sachlich nicht anwendbar. Bei der W-KG handele es sich um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, denn entgegen der Auffassung des FG dürfe § 15 Abs. 3 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878) nicht gemäß § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. des JStG 2007 rückwirkend auf den Streitfall angewendet werden. Vielmehr fänden die im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 6. Oktober 2004 IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) vertretenen Rechtsgrundsätze Anwendung, wonach allein die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft bei der Obergesellschaft nicht zu insgesamt gewerblichen Einkünften führe. Bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft zähle der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils wie der von einer unmittelbar an einer Mitunternehmerschaft beteiligten natürlichen Person erzielte Veräußerungsgewinn nicht zum Gewerbeertrag. Der Wortlaut des § 7 Satz 2 GewStG bedürfe jedenfalls bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften einer teleologischen Reduktion. Die Einbeziehung von Gewinnen aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen diene ausschließlich dem Zweck, mögliche Steuerumgehungen zu vermeiden. Vermögensverwaltende Personengesellschaften lägen aber nicht in der Zielrichtung des vom Gesetzgeber verfolgten Zwecks, weil diese ohnehin nicht gewerbsteuerpflichtig seien.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2002 vom 9. Juli 2008 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festgesetzt wird.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 10 Der erkennende Senat hat das Revisionsverfahren mit Beschluss vom 3. Dezember 2013 bis zu einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) über die gegen das BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07 (BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511) erhobene Verfassungsbeschwerde (Aktenzeichen des BVerfG 1 BvR 1236/11) ausgesetzt. Mit Urteil vom 10. April 2018 1 BvR 1236/11 (BStBl II 2018, 303) hat das BVerfG jene Verfassungsbeschwerde als unbegründet zurückgewiesen.
- 11 Die Klägerin hält an ihrer bisher vertretenen Rechtsauffassung fest.
- 12 Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO-- i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).

## Entscheidungsgründe

### B.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 14 I. Zwar knüpft die Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG an die Vorschriften des EStG an. Auch eine unanfechtbare gesonderte und einheitliche Feststellung des einkommensteuerlichen Gewinns ist jedoch für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags nicht bindend (BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 48/07, BFHE 228, 408, BStBl II 2010, 799, unter II.5., m.w.N.; Blümich/Drüen, § 7 GewStG Rz 37 f., 47). Deshalb war im Streitfall die Höhe des Gewerbeertrags der A-KG ungeachtet einer (hier nicht streitgegenständlichen) Gewinnfeststellung 2002 für die A-KG eigenständig zu prüfen.

- 15** II. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewinn der W-KG aus der Veräußerung ihres Kommanditanteils an der A-KG im Erhebungszeitraum 2002 gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der A-KG gehört.
- 16** 1. Der Rechtsauffassung der Klägerin, der streitbefangene Veräußerungsgewinn unterfalle nicht der Regelung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, weil die W-KG im Streitjahr als vermögensverwaltende Personengesellschaft anzusehen sei, ist schon deshalb nicht zu folgen, weil es sich bei der W-KG im Streitjahr nicht um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft gehandelt hat.
- 17** a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßenden und damit den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen war die W-KG als Mitunternehmerin (vgl. nur Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.) an der gewerblich tätigen A-KG beteiligt (doppelstöckige Personengesellschaft). Als solche erzielte die W-KG --auch wenn sie nach den Feststellungen des FG selbst keine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgeübt hat-- aus ihrer Beteiligung an der A-KG gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 18** b) Diese gewerblichen Beteiligungseinkünfte führen dazu, dass eine von der W-KG im Streitjahr unternommene (weitere) Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG i.d.F. des Art. 1 Nr. 11 JStG 2007, der gemäß § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. des JStG 2007 auch auf alle Veranlagungszeiträume vor 2006 anzuwenden ist, --ggf. von einem im Streitfall nicht vorliegenden Bagatellfall abgesehen-- in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt. Denn der in § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. des JStG 2007 angeordnete zeitliche Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG i.d.F. des JStG 2007 verstößt nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (noch offen gelassen in BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 10, 28; verneinend auch FG Düsseldorf, Beschluss vom 2. August 2007 14 V 1366/07 A(G); Schmidt/Wacker, EStG, 37. Aufl., § 15 Rz 189). Die gesetzliche Neuregelung entspricht einer bis zu dem BFH-Urteil in BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383, auf das sich die Klägerin beruft, geübten langjährigen Rechtspraxis. Deshalb ist nicht davon auszugehen, dass sich ein schützenswertes Vertrauen auf den Fortbestand der in dem BFH-Urteil in BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383 niedergelegten Rechtsauffassung bilden konnte (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15. Oktober 2008 1 BvR 1138/06, BVerfGK 14, 338, unter III.1.).
- 19** 2. Unabhängig davon ist § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht dahin auszulegen, dass eine als Mitunternehmerin an einer anderen Personengesellschaft beteiligte, im Übrigen ihrerseits nur "vermögensverwaltend" tätige Personengesellschaft nicht vom Regelungsgehalt dieser Norm erfasst wird. Dies gilt selbst dann, wenn --wie im Streitfall-- an einer solchen Gesellschaft zum Zeitpunkt der Veräußerung des Mitunternehmeranteils ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind.
- 20** a) Der im Streitfall anzuwendende § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ist verfassungsgemäß (BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303). Seine Anwendung auf den Erhebungszeitraum 2002 (Streitjahr) entfaltet zwar unechte Rückwirkung. Anders als die Klägerin meint, wird sie hierdurch jedoch nicht in ihrem verfassungsrechtlich durch Art. 2 Abs. 1 i.V.m. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes (GG) geschützten Vertrauen verletzt, nicht mit in unzulässiger Weise rückwirkenden Gesetzen belastet zu werden (ausführlich dazu BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303, Rz 132 ff.).
- 21** b) Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag (auch) der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Für mittelbar beteiligte natürliche Personen ist weder nach dem Wortlaut der Vorschrift noch nach dem in den Gesetzesmaterialien zum Ausdruck gebrachten Normzweck eine solche Einschränkung (Gewerbesteuerfreiheit) vorgesehen. Vielmehr ist der Gewinn Teil des Gewerbeertrags der Untergesellschaft, soweit er --wie im Streitfall-- auf eine als Mitunternehmer beteiligte Personengesellschaft (Obergesellschaft) entfällt.
- 22** aa) Der ab dem Erhebungszeitraum 2002 und damit auch im Streitjahr anzuwendende § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sieht bei wörtlicher Auslegung Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind, als Gewerbeertrag an. Nach ständiger Rechtsprechung (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. August 2013 IV R 19/11, Rz 15; vom 18. Dezember 2014 IV R 59/11, Rz 12; vom 19. Juli 2018 IV R 31/15, jeweils m.w.N.) sind zwar für solche Gewerbebetriebe, deren Tätigkeit nicht nach § 2 Abs. 2 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, Bestandteile des Gewerbeertrags, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (wie z.B. Gewinne, die nicht --auch nicht nach § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG-- dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind),

grundsätzlich aus dem Gewerbeertrag i.S. von § 7 Satz 1 GewStG herauszurechnen. Eine Ausnahme besteht allerdings dann, wenn gewerbesteuerliche Sonderregelungen ihre Einbeziehung ausdrücklich anordnen.

- 23** § 7 Satz 2 GewStG enthält eine solche gewerbesteuerrechtliche Sonderregelung für Mitunternehmerschaften. Aus ihrem vorgenannten --insoweit eindeutigen-- Wortlaut (§ 7 Satz 2 letzter Halbsatz GewStG) folgt, dass der Gewinn i.S. des § 7 Satz 2 GewStG nur insoweit nicht zum Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft gehört, als er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Soweit der Gewinn auf eine beteiligte Personengesellschaft (Obergesellschaft) entfällt, ist er hingegen Teil des Gewerbeertrags (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, Rz 52). Dies gilt selbst dann, wenn bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft an der veräußernden Obergesellschaft ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind (vgl. auch z.B. Blümich/ Drüen, § 7 GewStG Rz 129, m.w.N.; Schnitter in Frotscher/ Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 7 GewStG Rz 103; Roser in Lenski/ Steinberg, Gewerbsteuergesetz, § 7 Rz 323, einschränkend Rz 374a). Schließt danach auch die mittelbare Beteiligung einer natürlichen Person an einer Untergesellschaft die Rechtsfolge des § 7 Satz 2 GewStG nicht aus, so steht dies auch im Einklang mit dem in der Rechtsprechung des BFH vertretenen Grundsatz, mittelbare Beteiligungen unmittelbaren nicht gleichzusetzen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.b aa). Vielmehr bedarf es zu einer solchen Gleichstellung einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift, es sei denn, dass sich die Gleichstellung aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschrift eindeutig ergibt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.III.3.b aa). Eine derartige Sonderregelung einer Gleichstellung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen ist dem Wortlaut des § 7 Satz 2 GewStG jedoch --wie ausgeführt-- nicht zu entnehmen.
- 24** bb) Auch aus dem vom Gesetzgeber mit der Regelung des § 7 Satz 2 GewStG verfolgten Zweck lässt sich keine Gleichstellung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen natürlicher Personen herleiten.
- 25** Die Einführung von § 7 Satz 2 GewStG sollte die Gefahr von Missbrauch beseitigen, die durch einkommen- und körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten entsteht (vgl. auch z.B. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2014 IV R 59/11, Rz 14, m.w.N.). Es sollte vermieden werden, dass die breitere, schon bisher Veräußerungsgewinne erfassende gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage bei Kapitalgesellschaften dadurch umgangen wird, dass die zu veräußernden Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral vor ihrer Veräußerung auf eine Personengesellschaft übertragen werden und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbesteuerfrei veräußert wird (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 41; zur --zunächst durch ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers geprägten-- Entstehungsgeschichte und Begründung der Norm ausführlich BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303, Rz 11 ff.). Aus dieser Zielrichtung des Gesetzes folgt keine Gleichstellung von mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen natürlicher Personen an einer Personengesellschaft. Vielmehr sprechen andere Gesetzesmaterialien gerade dafür, dass die Norm auch mit dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung nur die Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmerschaften von der Gewerbesteuer steuerfrei lassen soll, die auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallen. So wird in BTDrucks 14/7344, S. 12 ausgeführt, dass --soweit eine natürliche Person mittelbar beteiligt ist-- eine Entlastung um die Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG erfolge (zur gleichheitsrechtlichen, für die Bestimmung des Gesetzeszwecks allerdings nicht maßgeblichen Bewertung dieser Gesetzesbegründung BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303, Rz 118). Die Ergänzung des § 7 Satz 2 GewStG um den letzten Halbsatz "soweit er [der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 7 Satz 2 GewStG] nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt" sei notwendig, um die Regelung in der Praxis anwenden zu können. Bei mehrstufigen Personengesellschaften sei es für das Betriebsfinanzamt regelmäßig nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellbar, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt ist.
- 26** c) Demgegenüber kommt die von der Klägerin begehrte Auslegung des § 7 Satz 2 GewStG im Wege der teleologischen "Extension" oder Reduktion mit dem Ergebnis, dass die Beteiligung einer --abgesehen von einer mitunternehmerischen Beteiligung an einer anderen Personengesellschaft-- "vermögensverwaltenden" Personengesellschaft der unmittelbaren Beteiligung einer natürlichen Person gleichzustellen ist, nicht in Betracht.
- 27** aa) "Teleologische Extension" --im Ergebnis eine erweiternde Gesetzesauslegung oder Analogie (vgl. dazu Drüen in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 365)-- setzt eine Regelungslücke voraus (z.B. BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 V R 25/13, BFHE 251, 534, BStBl II 2017, 547, Rz 37, m.w.N.). Die Norm muss gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung darf nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist ("rechtspolitische Fehler"), reicht nicht aus. Eine

teleologische Reduktion zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken (z.B. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2007 X R 31/06, BFHE 219, 498, BStBl II 2008, 344, unter II.2.b bb, m.w.N.). Auch sie ist nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Vielmehr muss die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen.

- 28** bb) § 7 Satz 2 GewStG zeigt indes --wie dargestellt-- keine Regelungslücke auf. Die Norm führt auch zu keinem offenkundig sinnwidrigen Ergebnis, soweit sie unberücksichtigt lässt, inwieweit bei doppelstöckigen Personengesellschaften eine als Mitunternehmerin beteiligte Obergesellschaft --von ihren gewerblichen Beteiligungseinkünften abgesehen-- "vermögensverwaltend" tätig ist. Der Normzweck der Verwaltungsvereinfachung rechtfertigt es, dass auch nicht weiter zu prüfen ist, welchen Tätigkeiten eine mitunternehmerisch beteiligte Personengesellschaft ihrerseits nachgeht und ob sie ohne die Abfärbewirkung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG vermögensverwaltend tätig wäre. Zudem gilt auch in dieser Situation, dass eine einschränkende Auslegung des § 7 Satz 2 GewStG auch vor dem Hintergrund, dass die Norm zur Missbrauchsbekämpfung eingeführt wurde, nicht geboten ist (vgl. auch Schnitter in Frotzcher/Drüen, a.a.O., § 7 GewStG Rz 103). Denn es ist auch insoweit nicht ersichtlich, dass der Gesetzgeber bei mitunternehmerisch beteiligten Personengesellschaften noch weiter nach der Qualifikation der von diesen selbst ausgeübten Tätigkeiten differenzieren wollte.
- 29** d) Wenn von der gewerbsteuerrechtlichen Sonderregelung des § 7 Satz 2 GewStG (nur) unmittelbar an einer Mitunternehmerschaft beteiligte natürliche Personen ausgenommen sind, begegnet dies auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Wie das BVerfG mit Urteil in BStBl II 2018, 303 (Rz 112 ff.) entschieden hat, wird Art. 3 Abs. 1 GG nicht dadurch verletzt, dass § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG den Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebsanteils eines Mitunternehmers der Gewerbesteuer unterwirft, davon aber den Veräußerungsgewinn ausnimmt, der auf natürliche Personen entfällt, die unmittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligt sind. Ausgehend von der legitimen Zielsetzung, steuerliche Umgehungsstrategien in diesem Bereich zu unterbinden, durfte der Gesetzgeber bei unmittelbar beteiligten natürlichen Personen ein von vornherein geringeres Umgehungspotential als bei Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften annehmen (näher BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303, Rz 119 ff.; BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, Rz 53 ff.). Diese Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers umfasst auch mitunternehmerisch beteiligte Personengesellschaften, die in dem von der Klägerin verstandenen Sinne "vermögensverwaltend" sind.
- 30** 3. Nach diesen Maßstäben ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass das FA zu Recht den von der veräußernden Kommanditistin --der W-KG-- im Erhebungszeitraum 2002 erzielten Veräußerungsgewinn als Gewerbeertrag bei der A-KG erfasst hat.
- 31** Die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG liegen im Streitfall vor. Die W-KG war Mitunternehmerin des Betriebs der A-KG (vgl. B.II.1.a). Die Höhe des anlässlich der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils der W-KG erzielten Veräußerungsgewinns ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht. Schließlich ist dem FG auch darin zuzustimmen, dass der Gewinn aus der Veräußerung des streitbefangenen Mitunternehmeranteils zum Gewerbeertrag der A-KG für den Erhebungszeitraum 2002 gehört. Maßgeblicher Zeitpunkt ist der 1. Januar 2002, zu dem der Kommanditanteil der W-KG auf die W-GmbH übertragen worden ist.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)