

Urteil vom 19. September 2019, IV R 50/16

Gewerbsteuerpflicht für Gewinne aus der Aufgabe des Anteils an einer Mitunternehmerschaft durch einen Fiskalerben (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG); Gewerbeertrag bei Wegfall eines negativen Kapitalkontos

ECLI:DE:BFH:2019:U.190919.IVR50.16.0

BFH IV. Senat

GewStG § 5 Abs 1 S 3, GewStG § 7 S 2 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 S 1, EStG § 16, EStG § 52 Abs 24 S 3, EStG § 52 Abs 24 S 4, AO § 45 Abs 1 S 1, BGB § 738 Abs 1 S 1, BGB § 1922, BGB § 1936 Abs 1 S 1, BGB § 1942 Abs 2, BGB § 2346, GewStG VZ 2009, EStG VZ 2009, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 05. September 2016, Az: 6 K 6066/13

Leitsätze

1. Zum Gewerbeertrag einer Personengesellschaft gehört nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch der Gewinn eines Fiskalerben aus der Aufgabe des von einer verstorbenen natürlichen Person ererbten Mitunternehmeranteils.
2. Der durch den Wegfall eines negativen Kapitalkontos, das der ohne Abfindung ausscheidende Kommanditist nicht ausgleichen muss, entstehende Aufgabegewinn wird durch gleich hohe Verluste der verbleibenden Gesellschafter, auf die das negative Kapitalkonto des Ausgeschiedenen zu verteilen ist, betragsmäßig ausgeglichen mit der Folge, dass der Gewerbeertrag der Personengesellschaft rechnerisch unberührt bleibt.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden --insoweit unter teilweiser Aufhebung des Urteils des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 06.09.2016 - 6 K 6066/13-- der geänderte Gewerbsteuermessbescheid 2009 und der geänderte Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009, beide vom 05.02.2013 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2013, dahin geändert, dass bei der Festsetzung des Gewerbsteuermessbetrags 2009 und der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 von einem um 391.415,58 € geminderten Gewerbeertrag ausgegangen wird.

Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine im Jahr 1982 als geschlossener Immobilienfonds gegründete KG, die als Erbbauberechtigte eines Grundstücks in W eine hierauf von ihr errichtete Wohnanlage vermietet. Komplementärin der Klägerin ist eine GmbH. Außerdem waren 32 Kommanditisten an der Klägerin beteiligt. Das Einlagekapital der Klägerin betrug ursprünglich 2.632.000 DM. § 22 des Gesellschaftsvertrags in der im Streitfall maßgeblichen Fassung lautet wie folgt:

"Stirbt ein Treugeber oder Gesellschafter, wird die Gesellschaft mit seinen Erben oder Vermächtnisnehmern, auf die die Beteiligung übertragen wird, fortgesetzt.

Führt der Erbfall zu Beteiligungen, die unter DM 20.000,-- liegen, haben sich die Erben/Vermächtnisnehmer so auszugleichen/auseinanderzusetzen, dass nur Beteiligungen in Höhe von wenigstens DM 20.000,-- verbleiben. Bis dahin ruhen die Gesellschafterrechte mit Ausnahme des Gewinnbezugsrechtes.

Bis zum Nachweis des Erbrechtes und der Erteilung der Handelsregistervollmacht gilt Abs. 1 letzter Satz."

- 2 Einer der Kommanditisten war X, der mit 122.710,05 € beteiligt war und am ...03.2006 verstarb. Das Land X wurde als gesetzlicher Erbe festgestellt. Vertreten durch die Bezirksregierung (B) erteilte dieses mit Schreiben vom 27.04.2009 die von ihm geforderte Handelsregistervollmacht. Zugleich kündigte es die Kommanditbeteiligung mit sofortiger Wirkung, spätestens aber zum 31.12.2009, unter der Bedingung der Haftungsfreistellung. Diese wurde unter dem 18.05.2009 durch die von der Klägerin eingesetzte Verwalterin der Beteiligungen erteilt.
- 3 Am ...03.2008 verstarb der mit ursprünglich 80.000 DM beteiligte Kommanditist Y. Das Land Y wurde als gesetzlicher Erbe festgestellt. Vertreten durch die Oberfinanzdirektion C kündigte dieses mit Schreiben vom 27.04.2009 die Kommanditbeteiligung unter Einhaltung einer Frist von sechs Monaten zum 31.12.2009 und erteilte unter dem 15.02.2010 die von ihm geforderte Handelsregistervollmacht.
- 4 Am ...01.2010 wurde der Übergang der Kommanditbeteiligung des X auf das Land X und am ...04.2010 der Übergang der Beteiligung des Y auf das Land Y im Handelsregister eingetragen. Jeweils am gleichen Tag wurde anschließend das Ausscheiden der beiden Bundesländer als Kommanditisten im Handelsregister eingetragen.
- 5 Die Klägerin erklärte in ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung für das Streitjahr (2009) einen Verlust in Höhe von 27.437,54 € (laufender Verlust 30.406,18 € zuzüglich Sonderbetriebseinkünfte 2.968,64 €); dabei führte sie sowohl B als auch C als Feststellungsbeteiligte bis zum Austrittsdatum des 31.12.2009 auf und rechnete ihnen einen Verlustanteil von 2.966,46 € (B) bzw. 988,82 € (C) zu. Außerdem erklärte die Klägerin Aufgabegewinne in Höhe von 293.561,68 € für B und 97.853,90 € für C aus der Auflösung der negativen Kapitalkonten vor Berücksichtigung der festgestellten verrechenbaren Verluste, die 39.218,77 € (B) und 13.072,92 € (C) betragen. In ihrer Gewerbesteuererklärung 2009 erklärte die Klägerin einen Verlust in Höhe von 27.437 €.
- 6 Mit geändertem Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2008 vom 06.07.2010 hatte das ursprünglich zuständige Finanzamt R, an dessen Stelle im Laufe des Klageverfahrens der Beklagte und Revisionsbeklagte --das Finanzamt S-- getreten ist (im Folgenden einheitlich Finanzamt --FA--), den vortragsfähigen Gewerbeverlust der Klägerin auf den 31.12.2008 auf 227.638 € festgestellt.
- 7 Mit Bescheid für 2009 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 03.03.2011 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2009 auf ... € fest. Dabei legte es einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 363.978 € zu Grunde, den es um Hinzurechnungen in Höhe von ... € erhöhte und um 1,2 % des Einheitswertes des Grundbesitzes auf ... € kürzte. Diesen Betrag minderte es um einen Verlustvortrag in Höhe von 207.962 € auf abgerundet ... €. Den zum 31.12.2008 festgestellten Verlust (227.638 €) hatte es um 19.676 € gekürzt, weil er insoweit auf ausgeschiedene Gesellschafter entfallen sei. Den vortragsfähigen Gewerbeverlust der Klägerin auf den 31.12.2009 stellte das FA mit Bescheid vom gleichen Tag auf 0 € fest.
- 8 Mit ihrem hiergegen gerichteten Einspruch machte die Klägerin (u.a.) geltend, mit der Anwendung des § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (GewStG) auf die streitbefangenen Aufgabegewinne, die den ehemaligen Kommanditisten X und Y als natürlichen Personen zuzurechnen seien, werde der Zweck der Vorschrift verfehlt.
- 9 Auch in seinen nachfolgend mehrfach geänderten --hinsichtlich der vorgenommenen Änderungen nicht streitigen-- Gewerbesteuermessbescheiden 2009 und Bescheiden über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009, zuletzt vom 05.02.2013, berücksichtigte das FA weiterhin die streitbefangenen Aufgabegewinne. Mit Einspruchsentscheidung vom 06.02.2013 wies das FA den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Ihre Klage wies das Finanzgericht Berlin-Brandenburg (FG) mit Urteil vom 06.09.2016 - 6 K 6066/13 --soweit sie gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2009 und den geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009, beide vom 05.02.2013 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung, gerichtet war-- als unbegründet ab. Beide

Fiskalerben hätten Mitunternehmerinitiative ausüben können und Mitunternehmerrisiko getragen. Eine einschränkende Auslegung des § 7 Satz 2 GewStG sei nicht geboten. Über die Anwendbarkeit des § 163 der Abgabenordnung (AO) sei in einem gesonderten Verfahren zu entscheiden.

- 10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 11 Sie macht geltend, bereits der Wortlaut des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sei nicht erfüllt, jedenfalls sei die Vorschrift der einschränkenden Auslegung zugänglich.
- 12 Die beiden Fiskalerben seien zwar Gesellschafter der Klägerin, aber nicht Mitunternehmer i.S. von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG geworden. Ein Mitunternehmerrisiko habe nicht bestanden, denn aus den Beteiligungen sei (vorhersehbar) lediglich ein laufender Verlust angefallen und der negative Wert der ererbten Beteiligung habe sich erhöht. Beides habe jedoch keine wirtschaftliche Belastung der Fiskalerben zur Folge gehabt, denn die Kommanditeinlagen der Erblasser seien längst durch Verluste aufgezehrt gewesen und eine Nachschusspflicht oder Außenhaftung habe nicht bestanden. Andererseits sei mit einer Wertsteigerung bei den Fondseinlagen nicht zu rechnen gewesen. Insoweit habe die interne Haftungsfreistellung des Landes X --wie es auch das FG gesehen habe-- wirtschaftlich keine Bedeutung gehabt. Zudem hätten die Fiskalerben keine Gewinnerzielungsabsicht gehabt und auch nicht die Absicht, Mitunternehmerinitiative zu entfalten. Vielmehr sei es ihnen allein um die Abwicklung der Beteiligungen gegangen. Zudem habe sich das Land X in seiner Gesellschafterstellung über mehrere Jahre registerrechtlich blockiert, indem es sich zunächst geweigert habe, eine Handelsregistervollmacht zu erteilen.
- 13 Außerdem sei § 7 Satz 2 GewStG einschränkend dahin auszulegen, dass die Norm als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift auf die Fälle zu beschränken sei, in denen objektiv eine Steuerumgehungsmöglichkeit bestehe. Nach dem Gesetzeszweck sei kein Aufgabegewinn in den Gewerbeertrag einzubeziehen, den der Fiskus als gesetzlicher Erbe bei der Aufgabe eines Gesellschaftsanteils erziele. Denn der Fiskus, der sich der Erbschaft nicht entziehen könne und gezwungen sei, in die Gesellschafterstellung des Erblassers einzurücken, habe nicht die Möglichkeit zu einer missbräuchlichen Gestaltung. Auch könne der Fiskus nicht durch die Verwirklichung einer Missbrauchsbekämpfungsnorm die Steuerpflicht von Dritten begründen.
- 14 Die Klägerin beantragt, unter teilweiser Aufhebung der Vorentscheidung den geänderten Gewerbebesteuermessbescheid 2009 und den geänderten Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009, beide vom 05.02.2013 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.02.2013, dahin zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbebesteuermessbetrags 2009 und der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 von einem um 391.415,58 € geminderten Gewerbeertrag ausgegangen wird.
- 15 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 16 Es trägt im Wesentlichen vor, das FG habe die beiden Bundesländer zutreffend als Mitunternehmer angesehen. Die Verwirklichung des Mitunternehmerrisikos bei den Erblassern sei deren Fiskalerben zuzurechnen. Hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht komme es auf die Absicht der Gesellschaft an. Auch die Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative habe weiter bestanden, denn nicht alle Gesellschafterrechte hätten geruht. Die Gewinnbezugsrechte hätten weiter bestanden. Die beiden Länder seien zudem jederzeit in der Lage gewesen, das Ruhen von Gesellschafterrechten zu beenden. Das FG habe zu Recht von einer einschränkenden Auslegung des § 7 Satz 2 GewStG abgesehen.
- 17 In der mündlichen Verhandlung haben die Beteiligten auch zu den steuerlichen Folgen des Wegfalls eines negativen Kapitalkontos bei Ausscheiden eines Kommanditisten aus einer KG Stellung genommen.

Entscheidungsgründe

B.

- 18 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt in dem beantragten Umfang zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19 Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die Gewinne aus der Aufgabe der streitbefangenen Kommanditanteile, die nicht den beiden Erblassern, sondern deren Gesamtrechtsnachfolgern (dem Land X bzw. dem Land Y) als

Mitunternehmern der Klägerin zuzuordnen waren, gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Klägerin als Mitunternehmerschaft gehören (B.I.). Es hat jedoch nicht berücksichtigt, dass die von der Klägerin erklärten Aufgabegewinne in Höhe von insgesamt 391.415,58 € --wie das FG festgestellt hat und wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- aus dem Wegfall der negativen Kapitalkonten der beiden im Streitjahr aus der Klägerin ohne Abfindung ausgeschiedenen Gesellschafter resultieren und deshalb die verbleibenden Gesellschafter der Klägerin mit der Übernahme der negativen Kapitalkonten der Ausgeschiedenen im Streitjahr --auch steuerrechtlich-- einen Verlust in gleicher Höhe erlitten haben (B.II.). Demnach wirken sich im Streitjahr die streitbefangenen Aufgabegewinne im Ergebnis auf den Gewerbeertrag der Klägerin nicht aus.

- 20** I. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die streitbefangenen Aufgabegewinne (dazu B.II.2.a) gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Klägerin gehören.
- 21** 1. Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag (auch) der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe 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. Die Vorschrift enthält eine gewerbesteuerliche Sonderregelung für Mitunternehmerschaften, wonach Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind, ausnahmsweise nicht aus dem Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 1 GewStG herauszurechnen sind (näher Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19.07.2018 - IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 22 f.; vom 19.07.2018 - IV R 31/15, Rz 14). Ihre Einführung sollte die Gefahr von Missbrauch beseitigen, die durch einkommen- und körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten entsteht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18.12.2014 - 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 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerneutral vor ihrer Veräußerung auf eine Personengesellschaft übertragen werden und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbesteuerfrei veräußert wird (z.B. BFH-Urteil in BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 25, unter Hinweis auf BTDrucks 14/6882, S. 41; zur Entstehungsgeschichte und Begründung der Norm ausführlich Urteil des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 10.04.2018 - 1 BvR 1236/11, BStBl II 2018, 303, Rz 11 ff.). Die mit der Vorschrift verbundene gewerbesteuerliche Besserstellung der Mitunternehmerschaften im Hinblick auf Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne durch unmittelbar an ihnen beteiligte natürliche Personen ist aus verfassungsrechtlicher Sicht gerechtfertigt (im Einzelnen BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303, Rz 119 ff.). Dem steht --anders als die Klägerin mit ihrer Forderung nach einer einschränkenden Auslegung und Anwendung der Vorschrift nur auf Missbrauchsfälle meint-- auch nicht entgegen, dass die Norm tatbestandlich nicht auf Umgehungsfälle begrenzt ist und deshalb auch Veräußerungsvorgänge in die mit der Norm neu geschaffene Gewerbesteuerpflicht einbezieht, die in keinem Zusammenhang mit einem Umgehungsgeschäft stehen (vgl. BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303, Rz 130).
- 22** 2. Nach Sinn und Zweck der Regelung ist der Begriff "entfallen auf" in § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG dahin auszulegen, dass der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG) in vollem Umfang auf den Mitunternehmer entfällt, der den Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn erzielt, d.h. in dessen Person er entsteht (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 31/15, Rz 19). Die Differenzierung in § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG danach, ob es sich bei dem Mitunternehmer, der den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erzielt, um eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer handelt oder um einen Mitunternehmer, der diese Eigenschaft nicht aufweist, führt dazu, dass ein von letzterem Mitunternehmer erzielter Gewinn in vollem Umfang, ein von ersterem erzielter Gewinn hingegen überhaupt nicht gewerbesteuerbar ist. Genau dies wollte der Gesetzgeber mit der Regelung in § 7 Satz 2 GewStG erreichen (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 31/15, Rz 19). Indem mit dem Begriff "entfallen" in § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG an den Mitunternehmer angeknüpft wird, der den streitigen Veräußerungsgewinn erzielt, d.h. in dessen Person er entsteht, wird der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn nicht dem betreffenden Gesellschafter zugeordnet. Vielmehr wird lediglich der Gewerbeertrag, nach dem sich die vom Gewerbesteuerschuldner --hier nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Klägerin als gewerblich geprägte Personengesellschaft-- geschuldete Gewerbesteuer bemisst, der Höhe nach um bestimmte Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne erweitert (BFH-Urteil vom 19.07.2018 - IV R 31/15, Rz 22).
- 23** 3. Nach diesen Maßstäben sind die streitbefangenen Aufgabegewinne nicht in der Person der beiden Erblasser als an der Klägerin unmittelbar beteiligte natürliche Personen entstanden, sondern sie sind von den Ländern X und Y als Fiskalerben erzielt worden.

- 24** a) Liegen zur Zeit des Erbfalls die Voraussetzungen des § 1936 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) vor, so erwirbt der Staat --im Streitfall zwei Bundesländer-- die Stellung eines gesetzlichen Erben. Im Gegensatz zu anderen gesetzlichen Erben darf der Staat die ihm als gesetzlichem Erben angefallene Erbschaft nicht ausschlagen (§ 1942 Abs. 2 BGB) und auch nicht darauf verzichten (§ 2346 BGB). Er ist damit gesetzlicher "Zwangserbe" (z.B. MünchKommBGB/Leipold, 7. Aufl., § 1936 Rz 11; M. Schmidt in: jurisPK-BGB, 8. Aufl. 2017, § 1936 BGB Rz 11). Als gesetzlicher Erbe wird der Staat gemäß §§ 1922, 1936 Abs. 1 Satz 1 BGB i.V.m. § 45 Abs. 1 Satz 1 AO Gesamtrechtsnachfolger des verstorbenen Steuerpflichtigen. Er tritt damit in einem umfassenden Sinne materiell- und verfahrensrechtlich in die abgabenrechtliche Stellung des Rechtsvorgängers ein (z.B. BFH-Urteile vom 18.11.2004 - V R 66/03, BFH/NV 2005, 710, unter II.1.; vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584, unter II.2.b aa (1); Beschluss des Großen Senats des BFH vom 17.12.2007 - GrS 2/04, BFHE 220, 129, BStBl II 2008, 608, unter D.I.1.). Dies rechtfertigt indes bei Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht die Annahme, dass ein Gewinn aus der Aufgabe eines Mitunternehmeranteils noch vom Erblasser als natürlicher Person und nicht von dessen Fiskalerben in dem vorgenannten Sinne (B.I.2.) erzielt wird, wenn dieser als Gesamtrechtsnachfolger in die Mitunternehmerstellung des Erblassers (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG) eingetreten ist. Auch führt der von der Klägerin hervorgehobene Umstand, dass bei einem Fiskalerben das Vorliegen eines Umgehungsgeschäfts eher fernliegt, nach den genannten Maßstäben im Streitfall zu keiner einschränkenden Auslegung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG.
- 25** b) Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass im Streitfall die beiden Fiskalerben jeweils in die Mitunternehmerstellung der beiden Erblasser eingetreten sind und mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt haben.
- 26** Es sind keine Gesichtspunkte ersichtlich, nach denen die beiden Fiskalerben als Gesamtrechtsnachfolger (B.II.3.a) nicht in gleicher Weise wie zuvor ihre beiden Rechtsvorgänger, deren Stellung als Mitunternehmer zwischen den Beteiligten unstreitig ist, Mitunternehmerisiko getragen haben und Mitunternehmerinitiative entfalten konnten. Umstände, nach denen die Mitunternehmerstellung, in die beide Fiskalerben eingetreten sind, später weggefallen sein könnte, hat das FG nicht festgestellt. Insbesondere waren die beiden Fiskalerben --wie das FG zutreffend ausgeführt hat-- jederzeit in der Lage, ein in § 22 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin vorgesehenes Ruhen der Gesellschafterrechte (mit Ausnahme des Gewinnbezugsrechts) durch Erteilung einer Handelsregistervollmacht zu beenden. Auch soweit die beiden Erblasser unstreitig mit Gewinnerzielungsabsicht gehandelt haben, tritt der Gesamtrechtsnachfolger grundsätzlich in die abgabenrechtliche Stellung des Erblassers ein. Selbst wenn man davon ausginge, dass ein gesetzlicher "Zwangserbe" sich regelmäßig von der angefallenen Erbschaft trennen will, schliesse dies nicht aus, dass dieser seine Mitunternehmerstellung mit der Erwartung von Gewinnen auch aus der Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils verbindet.
- 27** II. Gleichwohl führt die Revision zum Erfolg. Das FG hat nicht berücksichtigt, dass die Aufgabegewinne der aus der Klägerin ausgeschiedenen Gesellschafter durch betragsmäßig gleiche hohe Verluste der verbleibenden Gesellschafter ausgeglichen werden.
- 28** 1. Der erkennende Senat ist nicht daran gebunden, dass das FA in seinem --hier nicht streitgegenständlichen, sondern bestandskräftigen-- Bescheid für 2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a EStG vom 03.03.2011 die von der Klägerin erklärten Aufgabegewinne in Höhe von insgesamt 391.415,58 € bei der Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb vollständig gewinnwirksam berücksichtigt hat. Nach ständiger Rechtsprechung besteht nämlich bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags keine Bindung an die Gewinnfeststellung (z.B. BFH-Urteile vom 03.04.2008 - IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.b bb (2); vom 01.07.2010 - IV R 34/07, Rz 41). Gleiches gilt für die Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes, hier auf den 31.12.2009.
- 29** 2. Die streitbefangenen Aufgabegewinne in Höhe von insgesamt 391.415,58 € werden durch betragsmäßig gleich hohe Verluste der nach dem Ausscheiden der beiden Fiskalerben als Mitunternehmer verbliebenen Gesellschafter der Klägerin ausgeglichen. Im Ergebnis wirken sich deshalb diese Aufgabegewinne auf den Gewerbeertrag der Klägerin im Streitjahr nicht aus.
- 30** a) Scheidet ein Kommanditist mit negativem Kapitalkonto ohne Abfindung --also unentgeltlich (vgl. BFH-Urteil vom 14.01.2010 - IV R 13/06, Rz 17, m.w.N.)-- aus einer KG aus, ergibt sich in Höhe dieses Kapitalkontos ein steuerpflichtiger Aufgabegewinn, wenn der Kommanditist das negative Kapitalkonto nicht ausgleichen muss (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.03.2017 - IV R 3/15, Rz 35 und 41, dort u.a. anknüpfend an den Wortlaut des § 52 Abs. 24 Satz 3 EStG in der gegenwärtig geltenden Fassung im übergeordneten Sinne als "Veräußerungsgewinn i.S. des § 16 EStG" bezeichnet; näher zur Abgrenzung von "Veräußerung" und "Aufgabe" eines Mitunternehmeranteils bei

Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft BFH-Urteile vom 09.07.2015 - IV R 19/12, BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954, Rz 16; vom 17.09.2015 - III R 49/13, BFHE 252, 17, BStBl II 2017, 37, Rz 26 und 35; vom 30.03.2017 - IV R 11/15, BFHE 257, 324, BStBl II 2019, 29, Rz 35). Ein solcher Gewinn entsteht unabhängig davon, aus welchen Gründen das Kapitalkonto negativ geworden ist (vgl. --dort für einen Veräußerungsgewinn bei Ausscheiden eines Kommanditisten gegen Entgelt-- BFH-Urteil in BFHE 249, 555, BStBl II 2015, 954, Rz 19).

- 31** b) Andererseits ergibt sich in der Situation, dass die Gesellschaftsbeteiligung des ausgeschiedenen Kommanditisten mit der Folge untergeht, dass die vorhandenen Rechte und Verpflichtungen durch Anwachsung (§ 161 Abs. 2 und § 105 Abs. 3 des Handelsgesetzbuchs i.V.m. § 738 Abs. 1 Satz 1 BGB) auf die verbleibenden Gesellschafter übergehen, für diese Gesellschafter, auf die das negative Kapitalkonto des Ausgeschiedenen zu verteilen ist, --auch steuerrechtlich-- ein dem Gewinn aus der Auflösung des negativen Kapitalkontos korrespondierender Verlust (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 10.11.1980 - GrS 1/79, BFHE 132, 244, BStBl II 1981, 164, unter C.II.2.; weiterhin z.B. BFH-Urteile vom 10.12.1991 - VIII R 17/87, BFHE 167, 331, BStBl II 1992, 650, unter 1.; vom 12.10.1993 - VIII R 86/90, BFHE 172, 388, BStBl II 1994, 174, unter 1.a; vom 21.04.1994 - IV R 70/92, BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745, unter 5.c; vom 03.09.2009 - IV R 17/07, BFHE 227, 293, BStBl II 2010, 631, unter B.I.2.b aa und B.II.2.b). Dieser Verlust ist den verbleibenden Gesellschaftern im Zeitpunkt des Ausscheidens des Gesellschafters auch mit steuerrechtlicher Wirkung zuzuweisen (BFH-Urteil vom 14.06.1994 - VIII R 37/93, BFHE 176, 10, BStBl II 1995, 246, unter 3.c aa; zustimmend Seer in Kirchhof, EStG, 18. Aufl., § 16 Rz 143). Denn es steht dann fest, dass die verbleibenden Gesellschafter den Verlust endgültig zu tragen haben. Diese Rechtsfolgen sind auch § 52 Abs. 33 Sätze 4 und 5 EStG in der im Streitjahr gültigen Fassung (jetzt § 52 Abs. 24 Sätze 3 und 4 EStG) zu entnehmen (vgl. auch z.B. BFH-Urteile in BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745, unter 5.c, für § 52 Abs. 20a Satz 5 EStG a.F.; in BFHE 176, 10, BStBl II 1995, 246, unter 3.c aa, für § 52 Abs. 19 Sätze 4 und 5 EStG a.F.). Anders als beim Erwerber im Fall der --entgeltlichen-- Veräußerung eines Mitunternehmeranteils durch den ausscheidenden Gesellschafter ist beim Wegfall eines negativen Kapitalkontos eines ohne Abfindung --also unentgeltlich-- ausscheidenden Gesellschafters bei den verbleibenden Gesellschaftern keine (positive) Ergänzungsbilanz zu bilden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 174, 413, BStBl II 1994, 745, unter 5.c). Eine solche Ergänzungsbilanz soll nämlich Zahlungen, die den Buchwert des Kapitalkontos des ausscheidenden Gesellschafters in der Steuerbilanz der Gesellschaft übersteigen, als Mehranschaffungskosten des Erwerbers für stille Reserven abbilden, die nach Maßgabe der prozentualen Beteiligung des Gesellschafters am Gesellschaftsvermögen in den einzelnen Wirtschaftsgütern des Gesellschaftsvermögens enthalten sind (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 176, 10, BStBl II 1995, 246, unter 1., m.w.N.). Scheidet hingegen ein Gesellschafter mit negativem Kapitalkonto unentgeltlich aus einer Personengesellschaft aus, ohne dass er sein negatives Kapitalkonto ausgleichen muss, werden von den verbleibenden Gesellschaftern keine stillen Reserven vergütet; sie sind keine Erwerber (vgl. auch Seer in Kirchhof, a.a.O., § 16 Rz 143).
- 32** 3. Demnach führen zwar die streitbefangenen Aufgabegewinne unter Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zu einer Erhöhung des Gewerbeertrags der Klägerin um 391.415,58 €. Der sich danach ergebende Gewerbeertrag ist jedoch im Streitjahr um in der Summe gleich hohe Verluste der verbleibenden Gesellschafter zu mindern. Deshalb sind die angefochtenen Bescheide wie beantragt dahin zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2009 und der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 von einem um 391.415,58 € geminderten Gewerbeertrag ausgegangen wird.
- 33** III. Die Berechnung des festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrags 2009 und des festzustellenden vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2009 wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 34** IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Kosten des gesamten Verfahrens sind dem FA aufzuerlegen, da die Klägerin nur zu einem geringen Teil (Gewerbesteuer 2009) unterlegen ist.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de