

Urteil vom 19. July 2018, IV R 31/15

Umfang der Gewerbesteuerbarkeit eines Gewinns aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils

ECLI:DE:BFH:2018:U.190718.IVR31.15.0

BFH IV. Senat

GewStG § 7 S 2 Nr 2, GewStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 25. May 2015, Az: 10 K 1590/14 G

Leitsätze

NV: Der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils entfällt i.S. des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in vollem Umfang auf den Mitunternehmer, in dessen Person er entsteht. Er ist in vollem Umfang gewerbesteuerbar, sofern es sich bei dem seinen Anteil veräußernden Mitunternehmer nicht um eine unmittelbar beteiligte natürliche Person handelt .

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26. Mai 2015 10 K 1590/14 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob ein im Erhebungszeitraum 2008 durch den Verkauf eines Mitunternehmeranteils erzielter Veräußerungsgewinn in vollem Umfang oder nur anteilig der Gewerbesteuer unterliegt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist aufgrund eines Umwandlungsbeschlusses Rechtsnachfolgerin der N GmbH & Co. KG (KG). An der KG waren am 3. Juli 2008 die W GmbH (GmbH), Herr A und Frau B als Kommanditisten beteiligt, und zwar mit Einlagen in Höhe von 511.291,88 € (GmbH), 449.936,85 € (A) und 61.355,02 € (B). Die GmbH verkaufte durch Vertrag vom 3. Juli 2008 unter gleichzeitiger Abtretung ihren Kommanditanteil für 3 Mio. € an A.
- 3 Der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Bescheid für 2008 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) erging zunächst ohne Feststellung eines Veräußerungsgewinns. Der Gewerbesteuermessbetrag für 2008 wurde auf 56.490 € festgesetzt.
- 4 In den Jahren 2011 bis 2012 fand bei der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der KG eine Betriebsprüfung statt, die u.a. die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und die Gewerbesteuer für 2008 umfasste. Dabei ermittelten die Prüfer einen von der GmbH durch den Verkauf ihres Kommanditanteils erzielten Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.548.296,46 €. Die Prüfer gingen davon aus, dass der Veräußerungsgewinn gemäß § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr 2008 geltenden Fassung (GewStG) in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliege. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dieser Rechtsauffassung und stellte mit Gewinnfeststellungs-Änderungsbescheid vom 8. Oktober 2012 für die GmbH einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.548.296,46 € fest. Der Gewerbesteuermessbetrag wurde mit Änderungsbescheid vom 15. Oktober 2012 auf 100.261 € festgesetzt.
- 5 Die Klägerin legte gegen den geänderten Gewerbesteuermessbescheid Einspruch ein, mit dem sie sich u.a. gegen den Ansatz des Veräußerungsgewinns in voller Höhe wandte. Dieser sei in der Gewerbesteuererklärung nur mit

einem Anteil von 25 % berücksichtigt worden. Dieser Anteil entspreche der Beteiligung der GmbH an der KG für ein halbes Jahr und ihrer hälftigen Beteiligung am Kommanditkapital der KG. Entgegen der Rechtsauffassung der Betriebsprüfer und entsprechend der Regelung in § 35 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung trage, müsse auch ein Veräußerungsgewinn nach den allgemeinen Gewinnverteilungsregeln verteilt werden. Der Veräußerungsgewinn der GmbH unterliege daher nur zu 25,27 %, d.h. in Höhe eines Betrags von 391.254 € der Gewerbesteuer. Im Übrigen entfalle er auf natürliche, direkt an der KG beteiligte Personen und sei daher gewerbesteuerfrei.

- 6 Unter dem 13. Mai 2014 wurde der Gewerbesteuermessbescheid aus nicht streitgegenständlichen Gründen erneut geändert.
- 7 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit Urteil vom 26. Mai 2015 10 K 1590/14 G als unbegründet ab.
- 8 Mit ihrer hiergegen gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung des § 7 Satz 2 GewStG.
- 9 Sie beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 vom 13. Mai 2014 dahin zu ändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung des KG-Anteils nicht in vollem Umfang (1.548.296 €), sondern nur anteilig nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel in Höhe von 391.254 € beim Gewerbeertrag berücksichtigt und der Gewerbesteuermessbetrag 2008 auf 59.765 € herabgesetzt wird.
- 10 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 11 Das Verfahren war zwischenzeitlich bis zum Ergehen des Urteils des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 10. April 2018 1 BvR 1236/11 (BStBl II 2018, 303) ausgesetzt.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision der Klägerin hat keinen Erfolg und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Recht sind FA und FG davon ausgegangen, dass der Gewinn, den die GmbH aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils an der KG erzielt hat, in vollem Umfang in den Gewerbeertrag der KG einbezogen wird und daher auch in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliegt.
- 13 1. Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Das ist der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG).
- 14 2. Der Gewerbeertrag ist allerdings um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912; vom 24. August 2000 IV R 51/98, BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173, m.w.N.). Zu diesen --herauszurechnenden-- Bestandteilen gehören z.B. Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 18. Dezember 2014 IV R 59/11), sofern nicht gewerbesteuerliche Sonderregelungen ihre Einbeziehung ausdrücklich vorsehen. Bis zur Einfügung des (jetzigen) § 7 Satz 2 GewStG durch das Fünfte Gesetz zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen (StBAÄG) vom 23. Juli 2002 (BGBl I 2002, 2715) unterlagen bei Mitunternehmerschaften daher Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe des Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer. Gleiches galt für die Veräußerung oder Aufgabe des (gesamten) Anteils an einer Mitunternehmerschaft, denn in einem solchen Fall beendet der Veräußerer seine mitunternehmerische Tätigkeit (z.B. BFH-Urteil in BFHE 192, 534, BStBl II 2005, 173).
- 15 3. Mit der Einfügung von § 7 Satz 2 GewStG durch das StBAÄG hat der Gesetzgeber diese Rechtslage für Mitunternehmerschaften allerdings insofern geändert, als bei ihnen nun auch die Gewinne aus der Veräußerung ihres Betriebs, eines Teilbetriebs oder von Anteilen eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer anzusehen ist, weitgehend der Gewerbesteuer unterworfen werden. Nach § 7 Satz 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag nunmehr auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe (1.) des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer

Mitunternehmerschaft, (2.) des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist und (3.) des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer Kommanditgesellschaft auf Aktien, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt.

- 16** Der im Streitfall anzuwendende § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG i.d.F. des StBAÄG ist verfassungsgemäß (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, bestätigt durch BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303).
- 17** 4. Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass ein Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils i.S. des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG in vollem Umfang auf den Mitunternehmer "entfällt", der ihn erzielt, d.h. in dessen Person er entsteht. Dabei kann dahinstehen, ob sich dies nicht bereits aus dem Wortlaut der Norm ergibt. Denn jedenfalls ergibt sich diese Auslegung aus dem Sinn und Zweck der Regelung und ihrer Entstehungsgeschichte.
- 18** a) Mit der Einfügung des (jetzigen) Satzes 2 in § 7 GewStG durch das StBAÄG sollte ausweislich der Begründung des Gesetzentwurfs einer bis dahin möglichen und auch genutzten steuerlichen Umgestaltung der Boden entzogen werden (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 41). Ausgangspunkt der bekämpften Steuergestaltung war, dass Kapitalgesellschaften für Gewinne aus der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter, aber auch aus der Veräußerung von Betrieben oder Teilbetrieben uneingeschränkt gewerbsteuerpflichtig waren, ihr Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft hingegen nicht gewerbsteuerpflichtig war. Diese Rechtslage verschaffte Kapitalgesellschaften die Möglichkeit, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG Wirtschaftsgüter steuerneutral in eine Personengesellschaft einzubringen und sie anschließend durch Verkauf der Beteiligung hieran gewerbsteuerfrei zu veräußern (vgl. dazu BTDrucks 14/6882, S. 41, und "Bericht der Bundesregierung zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts" an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags vom 18. April 2001, Finanz-Rundschau 2001, Beilage zu Heft 11, 1, 2 ff.). Sinn und Zweck der Regelung in § 7 Satz 2 GewStG, durch die nun auch bislang nicht gewerbsteuerbare Veräußerungsgewinne in die Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer einbezogen werden, war also die Bekämpfung von bestimmten Steuergestaltungen zur Umgehung der Gewerbesteuerpflicht. Damit verfolgt der Gesetzgeber ein legitimes Ziel. Er darf Vorkehrungen treffen, um die Bemessungsgrundlage einer Steuer auch im praktischen Vollzug möglichst weitgehend zu erhalten. Unter Umständen folgt aus dem Gebot der gleichheitsgerechten Besteuerung sogar eine Pflicht, Möglichkeiten für Umgestaltung im Gesetz zu vermeiden (BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303, Rz 123).
- 19** b) Dem dargestellten Sinn und Zweck der Regelung, wie er sich insbesondere aus der Entstehungsgeschichte des § 7 Satz 2 GewStG ergibt, entspricht nur die vom FG vorgenommene Auslegung des Begriffs "entfallen auf" in § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG. Danach entfällt der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Mitunternehmerschaft in vollem Umfang auf den Mitunternehmer, der den Veräußerungsgewinn erzielt, d.h. in dessen Person er entsteht. Die Differenzierung in § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG danach, ob es sich bei dem Mitunternehmer, der den Veräußerungsgewinn erzielt, um eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer handelt oder um einen Mitunternehmer, der diese Eigenschaft nicht aufweist, führt also dazu, dass ein von letzterem Mitunternehmer erzielter Veräußerungsgewinn in vollem Umfang, ein von ersterem erzielter Veräußerungsgewinn hingegen überhaupt nicht gewerbsteuerbar ist. Genau dies wollte der Gesetzgeber mit der Regelung in § 7 Satz 2 GewStG erreichen. Die von der Klägerin vertretene Auslegung würde dem Willen des Gesetzgebers hingegen nicht gerecht. Wie dargelegt, will der Gesetzgeber mit § 7 Satz 2 GewStG insbesondere verhindern, dass eine Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter, deren Veräußerung bei ihr gewerbsteuerpflichtig wäre, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral in das Gesamthandsvermögen einer Personengesellschaft überführt, um dann ihren Anteil an dieser Personengesellschaft (und damit auch die anteiligen Wirtschaftsgüter) gewerbsteuerfrei zu veräußern. Dem Gesetzgeber kam es also mit der Regelung darauf an, den in der Person des Veräußerers entstehenden Veräußerungsgewinn in vollem Umfang der Gewerbesteuer zu unterwerfen, sofern es sich bei dem Veräußerer nicht um eine unmittelbar beteiligte natürliche Person handelt. Diesem Zweck widerspräche es, den Umfang der Gewerbesteuerbarkeit dieses Veräußerungsgewinns davon abhängig zu machen, ob und ggf. in welchem Umfang auch natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer im Erhebungszeitraum an der Personengesellschaft beteiligt sind.
- 20** 5. Die hiergegen gerichteten Einwände der Klägerin greifen nicht durch.
- 21** a) Auch die Klägerin stellt nicht in Abrede, dass der Gesetzgeber trotz Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG ohne Verstoß gegen den Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit an seiner in § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG für das Recht der Gewerbesteuer zum Ausdruck kommenden Entscheidung festhalten durfte, die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft zuzuweisen, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an einer

Mitunternehmerschaft beim veräußernden Gesellschafter verbleibt. Durch Gesellschaftsvertrag können etwaige Freistellungspflichten des die Gesellschaft durch den Verkauf seines Anteils verlassenden Gesellschafters im Hinblick auf Steuern vereinbart werden, die dadurch bei der Gesellschaft anfallen (vgl. BVerfG-Urteil in BStBl II 2018, 303).

- 22** b) Mit der Anknüpfung des Begriffs "entfallen" in § 7 Satz 2 GewStG an den Mitunternehmer, der den streitigen Veräußerungsgewinn erzielt, d.h. in dessen Person er entsteht, erfolgt keine Zuordnung des Veräußerungsgewinns auf die Gesellschafter. Vielmehr wird lediglich der Gewerbeertrag, nach dem sich die vom Gewerbesteuerschuldner geschuldete Gewerbesteuer bemisst, der Höhe nach um bestimmte Veräußerungsgewinne erweitert. Diese Höhe wird allerdings anders als von der Klägerin begehrt bestimmt.
- 23** c) Wie oben dargelegt, entspricht die Auslegung, i.S. des § 7 Satz 2 GewStG "entfalle" ein Veräußerungsgewinn auf die Person, die ihn erziele, dem Sinn und Zweck des § 7 Satz 2 GewStG, wohingegen dieser Zweck durch die von der Klägerin vertretene Auslegung nicht erreicht würde. Es ist auch nicht ersichtlich, dass die von der Klägerin vertretene Auslegung des Begriffs "entfallen" in § 7 Satz 2 GewStG aus sonstigen Gründen, etwa im Hinblick auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer oder die Leistungsfähigkeit der Personengesellschaft als Schuldner der Gewerbesteuer, vorzuziehen wäre.
- 24** 6. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de