



Rechtsprechung aktuell:

Neue Entwicklungen im Steuerrecht (2024)

Skript zum Nachweis von

5 Fortbildungsstunden

im Selbststudium gemäß § 15 Abs. 4 FAO

Herzlich Willkommen zu Ihrer Fortbildung gemäß § 15 Abs. 4 FAO!

Bitte widmen Sie sich den in diesem Skript dargelegten Entscheidungen innerhalb der vorgesehenen Zeit von 5 Stunden. Nach Bearbeitung dieses Materials erreichen Sie über die Seminareseite die Lernerfolgskontrolle, die im Multiple-Choice-Format stattfindet. Die Lernerfolgskontrolle fokussiert sich ausschließlich auf den Inhalt des Skripts.

Im Anschluss an die Online-Lernerfolgskontrolle leiten wir Sie zur Zahlungsseite weiter, wo Sie die Kursgebühr entrichten können. Nach erfolgreichem Abschluss der Kontrolle und Eingang Ihrer Zahlung senden wir Ihnen spätestens am nächsten Werktag die für den Nachweis Ihrer Fortbildung nötigen Unterlagen per E-Mail zu.

Sollten Sie die erforderliche Mindestpunktzahl in der Lernerfolgskontrolle (mindestens 70% korrekte Antworten) nicht erreichen, bieten wir Ihnen die Möglichkeit, Ihr Studium des Skripts zu vertiefen und die Lernerfolgskontrolle erneut und ohne zusätzliche Kosten zu absolvieren.

Wir wünschen Ihnen viel Erfolg bei Ihrer Fortbildung!

Ihr Team von

Hanse Seminare

Entscheidung 1 - BFH Urteil vom 26.9.2023 – IX R 19/21

Tenor:

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Thüringer Finanzgerichts vom 16.06.2021 – 1 K 89/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand:

I.

Streitig ist die Höhe der Anschaffungskosten von Genossenschaftsanteilen für die Ermittlung der Einkünfte nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG).

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wird in den Streitjahren (2013, 2015 und 2016) mit ihrem Ehemann, dem Kläger und Revisionskläger (Kläger), zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. In der Zeit des Bestehens der Deutschen Demokratischen Republik war die Klägerin an einer landwirtschaftlichen Produktionsgenossenschaft (LPG) beteiligt. Mit Wirkung zum xx.xx.1991 beschloss deren Mitgliederversammlung die formwechselnde Umwandlung der LPG in eine Agrargenossenschaft (e.G.). Nach Ziffer 3 des Umwandlungsbeschlusses i.V.m. § 3 Abs. 1 der Gründungssatzung erklärte die Klägerin neben zwölf weiteren LPG-Mitgliedern ihren Beitritt zur e.G. Im Zuge der Gründung der e.G. zeichneten die 13 Gründungsmitglieder jeweils einen (Pflicht-)Geschäftsanteil im Nennwert von 1.000 DM.

Im Zuge einer im Jahr 2001 beschlossenen Gewinnausschüttung an die Genossenschaftsmitglieder behielt die e.G. von dem auf die Klägerin entfallenden Gewinnanteil einen Teilbetrag in Höhe von 2.911,66 DM (= 1.488,70 €) ein; gleichzeitig wurde der Genossenschaftsanteil der Klägerin von 1.000 DM auf 2.000 € aufgestockt.

Am xx.xx.2008 beschloss die Mitgliederversammlung der e.G., der Klägerin aus der – nach Ablösung der Altschulden durch Rangrücktritt frei gewordenen – betrieblichen Rücklage zusätzlich zu ihrem Pflichtanteil neun weitere Genossenschaftsanteile zu je 2.000 € zuzuordnen, sodass die Klägerin insgesamt zehn Anteile zu je 2.000 € hielt.

Zum 31.12.2013 kündigte die Klägerin einen ihrer Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e.G. einen Betrag von 2.000 € ausgezahlt. In der Folge kündigte die Klägerin zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 jeweils vier weitere Genossenschaftsanteile und erhielt hierfür von der e.G. ebenfalls Zahlungen in Höhe von 2.000 € je Anteil.

In ihrer Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2013 gab die Klägerin die zum 31.12.2013 wirksame Kündigung des Genossenschaftsanteils zunächst nicht an. Im Rahmen ihres gegen den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 27.08.2014 gerichteten Einspruchs machte die Klägerin hieraus erstmals einen Veräußerungsverlust im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens in Höhe von 150.989 € geltend. Dabei gab sie an, das ihr nach den Regelungen in H 17 (5) des Amtlichen Einkommensteuer-Handbuchs 2013, Stichwort „Wahlrecht bei teilweiser Veräußerung von GmbH-Anteilen“ zustehende Wahlrecht dahin auszuüben, dass es sich bei dem gekündigten Anteil um ihren im Zuge der formwechselnden Umwandlung im Jahr 1991 gezeichneten ersten Geschäftsanteil (sogenannter „Pflicht-Geschäftsanteil“) gehandelt habe.

In ihren Einkommensteuererklärungen für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 erklärte die Klägerin die zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 wirksamen Veräußerungen von jeweils vier weiteren

Genossenschaftsanteilen zunächst nicht. Im Rahmen ihrer gegen den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 17.01.2017 und den Einkommensteuerbescheid für 2016 vom 08.02.2018 gerichteten Einsprüche machte die Klägerin hieraus erstmals Veräußerungsverluste im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG in Höhe von jeweils 89.350,59 € geltend.

Nachdem die Klägerin unter dem 15.02.2016 Untätigkeitsklage betreffend das Streitjahr 2013 erhoben hatte, erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) am 02.06.2016 eine Einspruchsentscheidung für dieses Streitjahr, mit der der Verlust nicht in der von der Klägerin geltend gemachten Höhe, sondern lediglich im Umfang von 668,27 € anerkannt wurde. Zwar sei die Klägerin zutreffend davon ausgegangen, dass die Anschaffungskosten nach dem in der Eröffnungsbilanz der LPG auf den 01.07.1990 ausgewiesenen anteiligen Eigenkapital nach der Equity-Methode (§ 52 Abs. 2 i.V.m. § 11 des Gesetzes über die Eröffnungsbilanz in Deutscher Mark und die Kapitalneufestsetzung – DMBilG –) zu ermitteln sei. Dieses sei indes unmittelbar aus der DM-Eröffnungsbilanz auf den 01.07.1990 zu entnehmen und nicht im Wege einer Rückrechnung aus dem Jahresabschluss auf den 30.09.1994 abzuleiten. Mit Blick auf die der Klägerin obliegende objektive Beweislast für die Höhe des Veräußerungsverlusts seien überdies nur zweifelsfrei nachgewiesene Berichtigungen von Wertansätzen im Sinne des § 36 DMBilG zu berücksichtigen.

Mit Bescheiden vom 11.05.2018 sowie vom 26.06.2018 änderte das FA die Einkommensteuerfestsetzung 2016 wegen in diesem Verfahren nicht relevanter Punkte.

Im (Untätigkeits-)Klageverfahren betreffend das Streitjahr 2013, das durch Klageerweiterung auf die Streitjahre 2015 und 2016 erstreckt wurde, machte die Klägerin nunmehr geltend, das Eigenkapital auf den 01.07.1990 habe 10.084.924,85 DM betragen. Aufgeteilt auf die 13 Gründungsmitglieder ergäben sich historische Anschaffungskosten für den Pflichtanteil der Klägerin in Höhe von $(10.084.924,85 \text{ DM} : 13 =) 775.763,45 \text{ DM}$ (= 396.641,55 €). Diesem Betrag sei eine Nachzahlung in Höhe von 1.488,70 € zur Aufstockung des Geschäftsanteils auf 2.000 € hinzuzurechnen und Ausschüttungen in Höhe von 5.836,13 € seien davon abzuziehen, sodass sich Anschaffungskosten für den Pflichtanteil in Höhe von 392.294,12 € ergäben. Diese Anschaffungskosten seien nach § 3 des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer (KapErhStG) auf sämtliche von der Klägerin gehaltenen Anteile aufzuteilen, sodass die Anschaffungskosten für jeden der zehn Anteile rechnerisch $(392.294,12 \text{ €} : 10 =) 39.229,41 \text{ €}$ betrügen. Der Verlust aus der Veräußerung der gekündigten Anteile betrage pro Anteil $(39.229,41 \text{ €} \cdot 2.000 \text{ €} =) 37.229,41 \text{ €}$, wovon 60%, also 22.337,65 €, als steuerpflichtig zu berücksichtigen seien.

Im Laufe des Klageverfahrens hat die Klägerin mit Blick auf § 67b Abs. 1 des Genossenschaftsgesetzes (GenG) darauf hingewiesen, dass sie zum 31.12.2013 nicht ihren ersten, aus der Umwandlung entstandenen Pflichtanteil, sondern einen „weiteren Geschäftsanteil“ veräußert habe. Auch zum 31.12.2015 und zum 31.12.2016 habe sie jeweils vier „weitere Geschäftsanteile“ veräußert. Nach der Kündigung von neun Geschäftsanteilen halte sie inzwischen nur noch ihren Pflichtanteil.

Während des Klageverfahrens hat das FA – nach entsprechenden Verböserungshinweisen (§ 367 Abs. 2 Satz 2 der Abgabenordnung) – unter dem 03.06.2021 Einspruchsentscheidungen auch für die Streitjahre 2015 und 2016 erlassen und für die veräußerten Anteile Veräußerungsgewinne in Höhe von 4.205 € (2015) und 4.103 € (2016) angesetzt. Für die veräußerten Anteile habe die Klägerin keine Anschaffungskosten gehabt. Eine Verteilung der auf den ersten Pflichtanteil entfallenden Anschaffungskosten auf die veräußerten weiteren Geschäftsanteile (Nr. 2 bis 10) gemäß § 3 KapErhStG sei nicht möglich.

Das Finanzgericht (FG) hat die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 235 veröffentlichten Gründen abgewiesen.

Hiergegen richtet sich die Revision der Kläger, mit der sie die fehlerhafte Ermittlung der Anschaffungskosten an den streitgegenständlichen Genossenschaftsanteilen, insbesondere wegen der Nichtanwendung von § 3 KapErhStG auf Anteile an Genossenschaften, im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte nach § 17 EStG rügen.

Die Kläger beantragen sinngemäß,

das angefochtene Urteil des FG vom 16.06.2021 – 1 K 89/16 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 27.08.2014, für 2015 vom 17.01.2017 und für 2016 vom 08.02.2018, letzterer zuletzt geändert durch Bescheid vom 26.06.2018, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.06.2016 für den Veranlagungszeitraum 2013 und vom 03.06.2021 für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 mit der Maßgabe zu ändern, dass bei den Einkünften der Klägerin aus Gewerbebetrieb ein Verlust aus der Veräußerung von einem Genossenschaftsanteil in 2013 und von je vier Genossenschaftsanteilen in 2015 und 2016 in Höhe von 22.338 € in 2013 sowie von je 89.352 € in 2015 und 2016 berücksichtigt wird.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe:

II.

Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung - FGO –). Zutreffend hat das FG in der Kündigung der Genossenschaftsanteile einen Veräußerungstatbestand im Sinne des § 17 Abs. 1 EStG in den jeweiligen Streitjahren erkannt (dazu unter 1.) und den Veräußerungsgewinn hieraus rechtsfehlerfrei ermittelt (dazu unter 2.). Auch liegen weder ein Verstoß gegen Vertrauensschutzaspekte (dazu unter 3.) noch ein Verfahrensfehler (dazu unter 4.) vor.

1. Das FG hat zutreffend erkannt, dass die Kündigung der Genossenschaftsanteile dem Grunde nach den Einkünftebestand des § 17 EStG erfüllt.

a) Nach § 17 Abs. 1 EStG gehört zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb auch der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Kapital der Gesellschaft qualifiziert – das heißt unmittelbar oder mittelbar zu mindestens 1%-beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen gehalten hat. Als Anteile im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG gelten nach Abs. 7 der Vorschrift auch Anteile an einer Genossenschaft einschließlich der Europäischen Genossenschaft.

Nach der Senatsrechtsprechung sind sowohl die Übertragung des Geschäftsguthabens an einer Genossenschaft nach § 76 GenG als auch die Kündigung der Mitgliedschaft nach § 65 GenG -unter besonderer Berücksichtigung des Rechtsgedankens des § 17 Abs. 4 Satz 1 EStG – als Veräußerungstatbestände im Sinne des § 17 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 7 EStG zu werten (Senatsurteil vom 14.01.2020 – IX R 5/18, BFHE 268, 551, BStBl II 2021, 335, Rz 28).

b) Nach diesen Maßstäben, die das FG seiner Entscheidung zugrunde gelegt hat, erzielte die Klägerin aufgrund der Kündigung von einem Genossenschaftsanteil im Jahr 2013 sowie von je vier Genossenschaftsanteilen in den Jahren 2015 und 2016 jeweils dem Grunde nach Einkünfte aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften nach § 17 EStG.

2. Das FG hat den Veräußerungsgewinn ohne Rechtsfehler ermittelt.

a) Veräußerungsgewinn im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG ist gemäß Abs. 2 Satz 1 der Vorschrift der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten die Anschaffungskosten übersteigt. Der Veräußerungsgewinn ist grundsätzlich für den Zeitpunkt zu ermitteln, in dem er entstanden ist. Dies ist regelmäßig der Zeitpunkt der Veräußerung, das heißt der Zeitpunkt, zu dem das rechtliche oder zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den veräußerten Anteilen auf den Erwerber übergegangen ist (ständige Senatsrechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.03.2018 – IX R 35/16, Rz 16, m.w.N.).

Welche Aufwendungen unter den in § 17 Abs. 2 EStG verwendeten Begriff der Anschaffungskosten fallen, bestimmt inzwischen § 17 Abs. 2a EStG. Diese durch das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) eingeführte Regelung findet auf die hier betroffenen Veranlagungszeiträume 2013, 2015 und 2016 jedoch noch keine Anwendung. § 17 Abs. 2a EStG greift nach § 52 Abs. 25a Satz 1 EStG erstmals für Veräußerungen und diesen gleichgestellte Vorgänge nach dem 31.07.2019. Ein Antrag für eine rückwirkende Anwendung von § 17 Abs. 2a EStG auf davor liegende Zeiträume nach § 52 Abs. 25a Satz 2 EStG ist nicht gestellt worden.

Bis zur Einführung von § 17 Abs. 2a EStG wurde der in § 17 Abs. 2 EStG verwendete Begriff der „Anschaffungskosten“ von der höchstrichterlichen Rechtsprechung im Sinne des § 6 EStG und des § 255 Abs. 1 des Handelsgesetzbuchs ausgelegt (BFH-Urteile vom 27.03.2007 – VIII R 62/05, BFHE 217, 491, BStBl II 2010, 159, unter II.b und vom 13.04.2010 – IX R 22/09, BFHE 229, 189, BStBl II 2010, 790, Rz 13, jeweils m.w.N.; s.a. Schmidt in Herrmann/Heuer/Raupach, § 17 EStG Rz 190; Brandis/Heuermann/Vogt, § 17 EStG Rz 557). Danach sind Anschaffungskosten unter anderem Aufwendungen, die -„tatsächlich“ (vgl. BFH-Urteil vom 10.10.1978 – VIII R 126/75, BFHE 126, 206, BStBl II 1979, 77, unter 1.)- geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben (Senatsurteil vom 14.01.2020 – IX R 5/18, BFHE 268, 551, BStBl II 2021, 335, Rz 32). Soweit nach der Senatsrechtsprechung vom 14.01.2020 – IX R 5/18 (BFHE 268, 551, BStBl II 2021, 335, Rz 33) hiervon abweichend eine Bemessung der Anschaffungskosten an Genossenschaftsanteilen nach der sogenannten Equity-Methode erfolgen kann, gilt dies jedenfalls nur für die im Zuge der Gründung der Genossenschaft erworbenen Anteile.

b) Nach diesen Maßstäben hat das FG im Ergebnis zutreffend keine originär auf die streitgegenständlichen Genossenschaftsanteile entfallenden Anschaffungskosten angenommen. Aufgrund der für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG sind der Klägerin für die streitgegenständlichen, erst nach Umwandlung der LPG in die e.G. erworbenen Genossenschaftsanteile tatsächlich keine Anschaffungskosten entstanden.

c) Dieses Ergebnis steht nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil vom 21.07.1976 – I R 147/74 (BFHE 120, 173, BStBl II 1977, 46). Entgegen dem klägerischen Vorbringen geht aus der Entscheidung nicht hervor, dass im Rahmen einer Umwandlung aus Gesellschaftsmitteln erworbene Genossenschaftsanteile nicht anschaffungskostenlos seien. Soweit der I. Senat unter II.2.a in der genannten Entscheidung ausführt, dass Gutschriften auf den Geschäftsguthaben nach der Erhöhung der Geschäftsanteile aus offenen Rücklagen insbesondere keine Freianteile im Sinne von § 1 Abs. 4 Satz 2 der Kapitalertragsteuer-Durchführungsverordnung (KapStDV) vom 08.08.1966 (BGBl I 1966, 472) seien und nicht wie Freianteile behandelt werden könnten, folgt hieraus nichts Gegenteiliges. Die Ausgabe von Freianteilen setzt die Umwandlung von Reserven (einschließlich Gewinnen) in Stammbeziehungsweise Grundkapital voraus (BFH-Urteil vom 17.09.1957 – I 165/54 S, BFHE 65, 437, BStBl III 1957, 401, unter 1.). Inwieweit auf die Freianteile ungeachtet dessen Anschaffungskosten entfallen, ist jedoch nicht Voraussetzung für die Annahme von Freianteilen. Im Übrigen regelt § 1 Abs.

4 Satz 2 KapStDV die nach altem Recht steuerabzugspflichtigen Kapitalerträge, lässt jedoch keinen Rückschluss auf die Anschaffungskosten der Genossenschaftsanteile zu.

d) Die Anschaffungskosten für den nicht veräußerten Pflichtanteil werden nicht anteilig auf die nachträglich erworbenen und wieder veräußerten Anteile aufgeteilt.

aa) Nach § 3 KapErhStG gelten als Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte die Beträge, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergeben, wenn die Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt werden.

§ 3 KapErhStG ist jedoch auf Anteile an Genossenschaften nicht anwendbar. Zwar enthält der Wortlaut der Vorschrift unmittelbar keine Bestimmung ihres Anwendungsbereichs. Die Beschränkung des Anwendungsbereichs des § 1 KapErhStG auf Kapitalgesellschaften im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – (Brandis/Heuermann/Martini, § 1 KapErhStG Rz 11) schlägt jedoch auf § 3 KapErhStG durch. Die Aufteilung der Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteile auf die durch die Erhöhung entfallenden Anteilsrechte nach § 3 KapErhStG setzt eine Kapitalmaßnahme im Sinne von § 1 KapErhStG voraus. Während § 1 KapErhStG die Steuerfreiheit des Werts der neuen Anteile bei einer Erhöhung des Nennkapitals durch Umwandlung von Gesellschaftsmitteln regelt, normiert § 3 KapErhStG die steuerliche Bemessung der aus dieser Umwandlung resultierenden Anschaffungskosten. Auch im Übrigen gelten die Regelungen des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer nur für Kapitalgesellschaften und nicht für Genossenschaften. So gilt die Pflicht zur Mitteilung der Erhöhung des Nennkapitals nach § 4 KapErhStG nur für Kapitalgesellschaften. Auch soweit § 7 KapErhStG die Steuerbefreiung nach § 1 KapErhStG auf Anteilsrechte an ausländischen Gesellschaften für anwendbar erklärt, gilt dies nur, wenn die ausländische Gesellschaft einer Aktiengesellschaft, einer Kommanditgesellschaft auf Aktien oder einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung, mithin mit einer inländischen Kapitalgesellschaft, vergleichbar ist (§ 7 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KapErhStG). Ferner ist das Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer nach den Schlussvorschriften erstmals auf Kapitalerhöhungen anzuwenden, die in einem nach dem 31.12.1976 abgelaufenen Wirtschaftsjahr der Kapitalgesellschaft – nicht jedoch einer Genossenschaft – wirksam werden.

bb) Genossenschaften sind auch nicht im Wege einer rechtsfortbildenden Analogie oder teleologischen Extension in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG einzubeziehen.

(1) Sowohl die Analogie als auch die teleologische Extension einer Norm setzen zum einen eine Regelungslücke voraus. Eine solche liegt vor, wenn ein bestimmter Sachverhalt zwar gesetzlich geregelt ist, jedoch keine Vorschrift für Fälle enthält, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes hätten mitgeregelt werden müssen (u.a. BFH-Urteile vom 09.08.1989 – X R 30/86, BFHE 158, 45, BStBl II 1989, 891, unter 2.a; vom 11.02.2010 – V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 21, m.w.N. sowie vom 28.10.2020 – X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33). Die Norm muss – gemessen an ihrem Zweck – unvollständig, das heißt ergänzungsbedürftig sein (BFH-Urteil vom 28.10.2020 – X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 33, m.w.N.). Selbst ein eindeutiger Gesetzeswortlaut schließt eine Regelungslücke nicht aus (BFH-Urteil vom 11.02.2010 – V R 38/08, BFHE 229, 385, BStBl II 2010, 873, Rz 22, m.w.N.).

Zum anderen muss die Regelungslücke planwidrig sein (statt vieler BFH-Urteil vom 02.07.1997 – I R 32/95, BFHE 183, 496, BStBl II 1998, 176, unter II.2.b bb). Dies erfordert die Feststellung, dass der in Frage stehende Sachverhalt vom Gesetzgeber nur versehentlich nicht geregelt worden ist (BFH-Urteil

vom 28.10.2020 – X R 29/18, BFHE 271, 370, BStBl II 2021, 675, Rz 34, m.w.N.). Eine lückenfüllende Ergänzung der Norm darf somit nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen (BFH-Beschluss vom 10.04.2013 – I R 80/12, BFHE 241, 483, BStBl II 2013, 1004, Rz 28). Keine (planwidrigen) Regelungslücken sind rechtspolitische Unvollständigkeiten („rechtspolitische Fehler“), bei denen die Ergänzung aus lediglich rechtspolitischen Gründen wünschenswert wäre (u.a. BFH-Urteil vom 09.08.1989 – X R 30/86, BFHE 158, 45, BStBl II 1989, 891, unter 2.a). Schließlich muss – jedenfalls bei einer Analogie – zwischen dem gesetzlich geregelten Tatbestand und dem nicht geregelten Sachverhalt eine vergleichbare Interessenlage bestehen (BFH-Urteil vom 11.02.2015 – X R 36/11, BFHE 249, 159, BStBl II 2015, 545, Rz 68).

(2) Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall nicht vor. Es fehlt sowohl an einer Regelungslücke (dazu unter [a]) als auch an der Planwidrigkeit einer solchen (dazu unter [b]).

(a) Der Erhöhung des Nennkapitals einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG sowie der Ausgabe neuer Genossenschaftsanteile durch Umwandlung von Rücklagen liegen keine vergleichbaren Interessenlagen zugrunde; es fehlt damit an einer für die Analogie erforderlichen Regelungslücke.

Soweit der Gesetzgeber mit der Einführung des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer dem zu dieser Zeit hohen Kursniveau entgegenzutreten wollte (BTDrucks 03/417, S. 3), fehlt es im Hinblick auf Genossenschaftsanteile – ungeachtet der Frage, inwiefern diese Diskrepanz auch in den Streitjahren bestand – an einer vergleichbaren Sachlage. Mangels Veräußerbarkeit von Genossenschaftsanteilen (Geibel in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 76 GenG Rz 1; Fandrich in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, GenG, 4. Aufl., § 76 Rz 2; Beuthien, Die Aktiengesellschaft 2002, 266, 267) können keine Kurse für diese bestehen, sodass kein Missverhältnis zwischen Nennkapital und Wert entstehen kann.

Auch soweit § 1 KapErhStG einen etwaigen Ertrag aus dem Erwerb neuer Anteile aus der Umwandlung von Rücklagen von der Besteuerung ausnehmen soll, sodass es diesbezüglich keiner Feststellung durch die Behörden der Finanzverwaltung bedarf (BTDrucks 03/417, S. 4), fehlt es im Hinblick auf Genossenschaften an der Vergleichbarkeit. Wie der BFH bereits mit Urteil vom 21.07.1976 – I R 147/74 (BFHE 120, 173, BStBl II 1977, 46, unter II.2.a bb) entschieden hat, löst die Zuteilung neuer Genossenschaftsanteile, die durch Umwandlung aufgelöster Rücklagen entstanden sind, mangels Zuflusses beim Genossen keine Steuer aus. An dieser Rechtsprechung hält der Senat fest.

Soweit § 3 KapErhStG ferner einen Gleichlauf zwischen der handelsbilanziellen Behandlung des Erwerbs von Anteilen aus der Umwandlung von Gesellschaftsmitteln mit deren steuerlicher Behandlung herzustellen bezweckt (vgl. Altmeppen, Gesetz betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung – GmbHG –, 11. Aufl., § 57o Rz 1; Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 220 Rz 1), ist die Interessenlage bei Sachverhalten mit Genossenschaften ebenfalls nicht vergleichbar.

Die Einführung des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer stand unter anderem in Zusammenhang mit den mit der Einführung des Gesetzes über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn- und Verlustrechnung – KapErhG – vom 23.12.1959 (BGBl I 1959, 789) vorgesehenen handelsrechtlichen Maßnahmen (BTDrucks 3/417, S. 3). § 1 Abs. 1 KapErhG sah die Möglichkeit zur Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Kommanditgesellschaft auf Aktien, Gesellschaft mit beschränkter Haftung) vor. Die handelsbilanzielle Bemessung der Anschaffungskosten für die neu aus Gesellschaftsmitteln erworbenen Anteile war in § 17 KapErhG geregelt. Wie im Ergebnis auch § 3 KapErhStG bestimmt § 17

KapErhG, dass als Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte und der auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte die Beträge gelten, die sich für die einzelnen Anteilsrechte ergeben, wenn die Anschaffungskosten der vor der Erhöhung des Nennkapitals erworbenen Anteilsrechte auf diese und auf die auf sie entfallenen neuen Anteilsrechte nach dem Verhältnis der Anteile am Nennkapital verteilt werden. Die Regelung des § 17 KapErhG wurde in § 57o GmbHG (Gummert in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 57o GmbHG Rz 1) und § 220 AktG (Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 220 Rz 1) überführt. Eine entsprechende Regelung zur handelsbilanziellen Behandlung des Erwerbs neuer Genossenschaftsanteile aus der Umwandlung von Mitteln der Genossenschaft wurde hingegen nicht in das Recht der Genossenschaften übernommen, sodass es auch insofern keiner Herstellung eines Gleichlaufs zwischen Handelsbilanz und Steuerbilanz für Sachverhalte mit Genossenschaften bedarf.

§ 17 KapErhG war auch nicht auf Genossenschaften zu erstrecken. Hintergrund der Einführung von § 17 KapErhG war nach der Gesetzesbegründung, dass das Vermögen, das den Gegenwert der in Nennkapital umgewandelten Rücklagen darstellt, schon vor der Kapitalerhöhung den Aktionären beziehungsweise Gesellschaftern zustand. Die neuen Anteilsrechte, die sie aufgrund der Kapitalerhöhung erhalten, stellen daher bei ihnen ebenso wenig eine Vermögensmehrung dar wie bei der Gesellschaft selbst. Daher darf der Zuwachs an Anteilsrechten bei dem bilanzierungspflichtigen Aktionär beziehungsweise Gesellschafter nicht zum Ausweis eines Gewinns führen. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass dem Aktionär beziehungsweise Gesellschafter mengenmäßig in den neuen Anteilsrechten neue Vermögensgegenstände zufließen (BTDrucks 03/416, S. 16). Bei Genossenschaften liegt die Situation dagegen anders. Während der Geschäftsanteil bei Kapitalgesellschaften unter anderem die Beteiligungsquote des Gesellschafters am Stammkapital zum Ausdruck bringt (BeckOK GmbHG/Ziemons, 57. Ed [01.08.2023], GmbHG, § 5 Rz 31; Wöstmann in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 10 AktG Rz 1; Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 10 Rz 1), gibt der Genossenschaftsanteil nur an, bis zu welcher Höchstgrenze sich ein Mitglied an der Genossenschaft beteiligen darf und stellt gerade nicht die Mitgliedschaft oder die Rechte hieraus dar (Geibel in Henssler/Strohn, Gesellschaftsrecht, 5. Aufl., § 7 GenG Rz 2 sowie § 7a GenG Rz 2; Fandrich in Pöhlmann/Fandrich/Bloehs, GenG, 4. Aufl., § 7 Rz 2). Der Genossenschaftsanteil ist mithin nur eine rechnerische Größe, die keinen Einfluss auf den Umfang der mitgliedschaftlichen Rechte hat (Beuthien, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2022, 1323, 1323; Beuthien, GenG, 16. Aufl., § 7 Rz 1).

(b) Im Übrigen wäre eine Regelungslücke, läge sie denn vor, nicht planwidrig. Der Gesetzgeber hat die Genossenschaften – insbesondere vor dem oben dargestellten Hintergrund – bewusst nicht in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG einbezogen.

Hierfür spricht bereits die allgemeine Begründung zum Entwurf des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer. Hiernach wollte der Gesetzgeber mit der Einführung des Gesetzes über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer unter anderem dem seit der Währungsreform im Jahre 1948 im Zuge des wirtschaftlichen Wiederaufbaus bei den Kapitalgesellschaften vielfach eingetretenen Missverhältnis zwischen dem Nennkapital und dem tatsächlichen Vermögen entgegentreten (BTDrucks 3/417, S. 3). Ausweislich der Gesetzesbegründung zum Gesetz über steuerrechtliche Maßnahmen bei Erhöhung des Nennkapitals aus Gesellschaftsmitteln und bei Überlassung von eigenen Aktien an Arbeitnehmer hatte der Gesetzgeber dabei aber nur Kapitalgesellschaften im Blick. Einer Einbeziehung von Genossenschaften bedurfte es – wie dargelegt – nicht.

Aus der Einfügung von Abs. 7 in § 17 EstG durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften

vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782) ergibt sich nichts anderes. Nach der Begründung zum Regierungsentwurf dieses Gesetzes war die Erweiterung des Anwendungsbereichs des § 17 EStG erforderlich, da Anteile an nicht nach deutschem Recht gegründeten Genossenschaften und der Europäischen Genossenschaft veräußerbar sind (BRDrucks 542/06, S. 45). Eine vollständige Gleichbehandlung von Genossenschaften und Kapitalgesellschaften war dagegen nicht beabsichtigt.

cc) Ferner verletzt die fehlende Einbeziehung von Genossenschaften in den Anwendungsbereich von § 3 i.V.m. § 1 KapErhStG nicht das allgemeine Gleichbehandlungsgebot nach Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes. Bei einer Gesamtbetrachtung der vor und nach der Umwandlung von Gesellschaftsmitteln bestehenden Anteile an Genossenschaften und Kapitalgesellschaften kommt es zu keinem Verlust steuermindernd zu berücksichtigender Anschaffungskosten. § 3 KapErhStG führt lediglich zu einer Umverteilung der vor der Umwandlung bestehenden Anteile. Im Übrigen wäre eine etwaige Ungleichbehandlung jedenfalls gerechtfertigt. Denn anders als beim Erwerb von Anteilen aus Gesellschaftsmitteln bei Kapitalgesellschaften hat der BFH klargestellt, dass ein solcher mangels Zuflusses beim Genossen zu keiner Steuerlast führt (BFH-Urteil vom 21.07.1976 – I R 147/74, BFHE 120, 173, BStBl II 1977, 46, unter II.2.a bb).

e) Unter Anwendung dieser Maßstäbe hat das FG zutreffend einen Veräußerungsgewinn im Sinne von § 17 Abs. 1 EStG von 1.200 € je Genossenschaftsanteil angenommen. Nach den für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) erhielt die Klägerin im Gegenzug für die Kündigung der anschaffungskostenlosen Anteile je Anteil 2.000 €. Veräußerungskosten sind nicht geltend gemacht worden. Unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens nach § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1 EStG ergibt dies einen Veräußerungsgewinn im Sinne von § 17 EStG von 1.200 € je Genossenschaftsanteil. Hierauf wendete das FG für die Veranlagungszeiträume 2015 und 2016 den Freibetrag nach § 17 Abs. 3 EStG zutreffend an. Für 2013 bedurfte es wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots keiner weiteren Ausführungen, da das FA für 2013 einen Ansatz des Veräußerungsgewinns unterlassen und es beim Verlust von 668,27 € belassen hat.

3. Die Besteuerung des Veräußerungsgewinns verletzt auch nicht geschütztes Vertrauen.

a) Die Einbeziehung von Genossenschaftsanteilen in den Anwendungsbereich von § 17 EStG durch die Einführung von § 17 Abs. 7 EStG entfaltet keine echte Rückwirkung. Die Vorschrift war im Hinblick auf das Entstehen der Steuerschuld erstmalig für den bei Verkündung noch laufenden Veranlagungszeitraum anzuwenden (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – vom 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86, Rz 48 ff.).

b) Soweit nach der Rechtsprechung des BVerfG jedoch ein Vertrauensschutz wegen unechter Rückwirkung in Betracht kommt, da mit der Einführung von § 17 Abs. 7 EStG erstmals Wertsteigerungen von Genossenschaftsanteilen steuererheblich werden (vgl. BVerfG-Beschluss vom 07.07.2010 – 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86, Rz 53 ff.), kann der Senat offenlassen, inwiefern die Einbeziehung von Genossenschaften durch die Einfügung von § 17 Abs. 7 EStG in § 17 EStG gerechtfertigt ist. Jedenfalls sind vorliegend keine von einem Vertrauensschutz umfassten Wertzuwächse eingetreten. Die Klägerin hat die streitgegenständlichen Genossenschaftsanteile – nach den bindenden Feststellungen des FG, § 118 Abs. 2 FGO – erst aufgrund des Beschlusses der Mitgliederversammlung der e.G. vom xx.xx.2008, mithin nach Inkrafttreten von § 17 Abs. 7 EStG zum 13.12.2006, erworben.

4. Der von den Klägern gerügte Verstoß gegen die Gewährung rechtlichen Gehörs (Überraschungsentscheidung) liegt nicht vor.

a) Eine Überraschungsentscheidung ist gegeben, wenn das FG sein Urteil auf einen bis dahin nicht erörterten oder nicht bekannten rechtlichen oder tatsächlichen Gesichtspunkt stützt und damit dem Rechtsstreit eine Wendung gibt, mit der auch ein gewissenhafter und kundiger Prozessbeteiligter selbst unter Berücksichtigung der Vielzahl vertretbarer Auffassungen nach dem bisherigen Verlauf der Verhandlung nicht rechnen musste. Dies kann insbesondere der Fall sein, wenn ein entscheidungserheblicher Umstand vom FG erst mit dem Endurteil in das Verfahren eingebracht wird (z.B. Senatsbeschluss vom 23.02.2017 – IX B 2/17, Rz 15). Zwar muss ein – zumal durch einen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater sachkundig vertretener – Verfahrensbeteiligter, auch wenn die Rechtslage umstritten oder problematisch ist, alle vertretbaren rechtlichen Gesichtspunkte von sich aus in Betracht ziehen und seinen Vortrag darauf einstellen (BVerfG-Beschluss vom 19.05.1992 – 1 BvR 986/91, BVerfGE 86, 133, unter C.III.1.a; Gräber/Ratschow, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 119 Rz 15, m.w.N.). Er muss aber nicht damit rechnen, dass seine Klage aus einem Grund abgewiesen wird, den weder die Beteiligten noch das Gericht zuvor in das Verfahren eingeführt haben und wenn dies zudem mit einer rechtlich fehlerhaften Begründung geschieht (BFH-Beschluss vom 12.01.2023 – IX B 29/22, Rz 2).

b) So verhält es sich vorliegend nicht. Zwar mag es für die Kläger überraschend gewesen sein, dass das FG ihrem Vortrag zur Aufteilung der Anschaffungskosten nach § 3 KapErhStG nicht gefolgt ist. Dies stellt jedoch keinen vom FG erst im Urteil neu eingeführten Aspekt dar, sondern entspricht der dem FG obliegenden rechtlichen Würdigung. Ein rechtlicher Hinweis war insoweit nicht veranlasst, zumal dieser Gesichtspunkt bereits durch das FA in das Verfahren eingeführt worden war.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 2 - BFH Urteil vom 17.8.2023 – III R 59/20

Tenor:

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 24.09.2020 – 3 K 2762/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand:

I.

Streitig ist die Hinzurechnung von Aufwendungen nach § 8 Nr. 1 Buchst. e des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in der im Streitjahr 2010 geltenden Fassung, die einer Organgesellschaft der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) für die Überlassung von Ferienimmobilien zur Weiterüberlassung an Urlauber entstanden sind.

Die Klägerin, eine Verwaltungs- und Beteiligungs-Gesellschaft mbH, war im Streitjahr zu 100% an der Firma (X) beteiligt. Sie war Organträgerin der X; als solcher wurde ihr das Ergebnis der Organgesellschaft steuerlich zugerechnet.

Nach ihrem Geschäftsmodell im Streitjahr bot X im In- und Ausland circa ... Ferienimmobilien über Kataloge, eine Internet-Plattform und über Vermittler wie zum Beispiel Reisebüros an. Zu diesem Zweck schloss X Verträge mit den Eigentümern der jeweiligen Immobilien ab, in welchen im Wesentlichen das Ferienobjekt/die Ferienobjekte, die Saisonzeiten, in denen das Objekt angeboten werden sollte, das an den Eigentümer pro Haus/Wohnung und Tag oder Woche zu zahlende Entgelt, der Zahlungstermin (zum Monatsende), die an den Eigentümer zu zahlende Entschädigung für Annullationen von Buchungen und die Voraussetzungen, unter denen der Eigentümer eine Eigenbelegung vornehmen durfte, geregelt waren. Soweit die Verträge nicht Ferienanlagen betrafen, vereinbarten die Parteien für den vom Vertrag erfassten Zeitraum Buchungsexklusivität. Die Verträge enthielten ebenfalls Angaben zur Höhe der vor Ort zu zahlenden Kautions und dazu, ob Bettwäsche, Handtücher und eine Endreinigung gebucht werden konnten. In den einen Bestandteil des jeweiligen Vertrags bildenden „Allgemeinen Bedingungen“ waren unter anderem die Zahlung der Kautions durch den Kunden bei Ankunft (...), die Weiterleitung von Kundenbeschwerden an den Vermieter mit Abhilfeverpflichtung (...), die Abrechnung der Kosten für vom Kunden verursachte Schäden mit dem Vermieter vor Ort (...), die Verlängerung des Vertrags jeweils um ein Jahr, wenn er nicht bis zum ... eines Jahres gekündigt wurde (...), die Eigenverfügung des Vermieters über das Objekt mit Zustimmung von X und gegen Entschädigung (...) und die Vermarktung des Objekts im Katalog und im Internet ohne zusätzliche Kosten für den Eigentümer (...) geregelt. Der Eigentümer des Ferienobjekts erhielt das mit X vereinbarte Entgelt nur im Falle der erfolgreichen Weiterüberlassung an Kunden. Die Einrichtung, Ausstattung und Reinigung des Ferienobjekts, gegebenenfalls Reparaturen sowie die Schlüsselübergabe, die Entgegennahme der vereinbarten Kautions sowie gegebenenfalls die Abrechnung von Nebenkosten verblieben nach den geschilderten und im Wesentlichen gleichlautenden Vereinbarungen im Verantwortungsbereich des Eigentümers.

Über regionale Büros oder Betreuungseinrichtungen vor Ort verfügte X im Streitjahr nicht.

Mit seinen Kunden schloss X in eigenem Namen und für eigene Rechnung Ferienhausbeziehungsweise Ferienwohnungsverträge zu einem Gesamtpreis ab, in welchem der an den jeweiligen Eigentümer der Immobilie zu zahlende Preis und ein Aufschlag (Marge) für X enthalten war. Vor der Anreise erhielt der Kunde die Reiseunterlagen mit näheren Angaben unter anderem zur Schlüsselübergabe und Zahlung einer Kautions vor Ort. Die Verträge mit den Urlaubern beinhalteten unter anderem als

„Reisebedingungen“ bezeichnete Allgemeine Geschäftsbedingungen, in denen unter anderem geregelt war, dass Buchungen für Flüge, Fähren und Mietwagen von X lediglich vermittelt wurden, dass variable Kosten wie Kurtaxe, Strom, Gas, Wäsche und so weiter vor Ort an den Vermieter zu zahlen waren und dass der Vermieter berechtigt war, eine angemessene Kaution zu verlangen. Zudem waren die Rücktrittsbedingungen und -gebühren sowie die Haftung geregelt. Schließlich erhielten die Kunden nach den vom Finanzgericht (FG) in Bezug genommenen Reisebedingungen mit der Reisebestätigung einen Sicherungsschein der X.

Im Rahmen einer bei der X durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass es sich bei den an die Eigentümer der Ferienobjekte gezahlten Entgelten um nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG dem Gewerbeertrag hinzuzurechnende Miet- und Pachtzinsen handele. X sei ein in der Tourismusbranche tätiges Unternehmen, dessen Hauptzweck die Weitervermietung von Ferienhäusern und Ferienwohnungen sei. Zu diesem Zweck miete X regelmäßig die entsprechenden Immobilien zuvor von den Eigentümern an. Die Objekte würden dann in Katalogen und im Internet zur Miete angeboten und an Urlauber vermietet. Zur Kostendeckung und Gewinnerzielung werde auf die bei X anfallenden Mietaufwendungen bei der Weitervermietung ein entsprechender Aufschlag berechnet. In der Gewinn- und Verlustrechnung würden die Mietaufwendungen auf das „Konto ...“ gebucht. In 2010 seien dies ... € gewesen. In Ausnahmefällen seien hier auch Kosten für gesonderte Leistungen wie zum Beispiel Skipässe verbucht; diese Beträge seien von untergeordneter Bedeutung. § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG sei auch auf Reisedienstleistungen und somit auf Reiseveranstalter anzuwenden. Der zwischen dem Reiseveranstalter und dem jeweiligen Ferienobjektbesitzer abgeschlossene Vertrag sei als Mietvertrag anzusehen. Das hierfür zu entrichtende Entgelt unterliege der gewerbesteuerrechtlichen Hinzurechnung. Dies gelte auch für im Ausland belegene Ferienobjekte. Es handele sich um Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens. Für gesonderte Leistungen wie Skipässe werde ein geschätzter Betrag von ... € herausgerechnet. Die Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für 2010 betrage danach ... €. Hinsichtlich der Höhe des Hinzurechnungsbetrags bestehe Übereinstimmung.

Eine auch bei der Klägerin durchgeführte Außenprüfung berücksichtigte beim Gewerbesteuermessbetrag den bei der Prüfung der X festgestellten Gewerbeertrag der Organgesellschaft X.

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) folgte der Auffassung des Prüfers und erließ unter dem 25.08.2014 für die Klägerin einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010, in dem bei X – der Organgesellschaft – die Bemessungsgrundlage für die Hinzurechnung für Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter im Eigentum eines anderen um ... € erhöht wurde.

Der hiergegen gerichtete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 02.01.2017).

Im finanzgerichtlichen Verfahren wurde ein Erörterungstermin durchgeführt. In diesem gab der ehemalige Inhaber und Geschäftsführer der X an, dass es im Streitjahr ... Kataloge und ... Internetplattform gegeben habe, über die man die Ferienobjekte habe buchen können. Außerdem seien die Objekte über Reisebüros buchbar gewesen. Die Kataloge seien jährlich neu erschienen. Die Verträge mit den Eigentümern der Ferienimmobilien hätten zwar eine Verlängerungsklausel gehabt, sie seien aber trotzdem jedes Jahr neu verhandelt worden. Hier sei es unter anderem um Rahmenbedingungen, Preiserhöhungen und Erfahrungsaustausch gegangen. Bei Saisonbeginn hätten schon wieder Vertragsgespräche für die nächste Saison begonnen. Denn die Kataloge seien spätestens Ende .../Anfang ... erschienen, das heißt die Haupteinkaufszeit seien die Monate .../... gewesen. Es habe jedes Jahr einen Wechsel von Eigentümern von um die ... % gegeben. Gründe hierfür seien Verkauf, Eigenvermarktung, mangelnde Einigung über den Preis, Todesfälle und so weiter gewesen. Die Lücken seien wieder gefüllt worden. Wenn jedes Jahr alle Eigentümer abgesprungen wären, wäre

das kaum zu heilen gewesen. Weil die Partner schon im ... hätten kündigen müssen, hätte die X gewusst, mit welchen Objekten sie weiterarbeiten könne, und den ganzen Sommer Zeit gehabt, für die verlorenen Objekte Ersatz zu suchen. Die jährlich neu abgeschlossenen Verträge seien hart verhandelt worden. Da sei es unter anderem um den Preis, erforderliche Anschaffungen und Saisonzeiten gegangen. Die Verträge seien von X formuliert worden. Der Aufschlag gegenüber den Reisenden habe circa ... % betragen, wobei die Reisebüros hiervon ... % erhalten hätten. Sei ein Objekt nicht vermietet worden, hätten die Eigentümer kein Entgelt erhalten. Objekte, die zum Festpreis angemietet worden seien, habe es nur Anfang der ...er Jahre gegeben. Die Objekte seien am Anfang gründlich besichtigt worden. Ansonsten hätten die Eigentümer die Immobilien betrieben. Mit Schlüsselübergabe, Reinigung oder Reparaturen habe die X nichts zu tun gehabt. Dass sie sich von einem Eigentümer getrennt hätte, sei sehr selten vorgekommen, sicher in unter ... % der Fälle. Die Belegungszeiten hätten in der Regel ... Wochen, in besonderen Fällen auch Wochen betragen. Das Angebot habe zu circa ... % aus Einzelvermietern und zu circa ... % aus Ferienanlagen bestanden. Regionale Betreuungsbüros vor Ort habe sie nie gehabt. Alles sei vom Sitz der Klägerin aus geregelt worden. Mit dem Reisenden sei ein standardisierter Reisevertrag geschlossen worden. Zunächst habe es eine Buchungsbestätigung gegeben mit den Allgemeinen Bedingungen. Hierbei sei der Eigentümer des Objekts nicht bekannt gegeben worden. Erst vor der Anreise seien die Reiseunterlagen verschickt worden, aus diesen habe sich dann unter anderem ergeben, wo die Schlüsselübergabe stattfinde. Außer bei den Ferienanlagen habe sie das Exklusivrecht auf die Vermietung der Ferienobjekte gehabt.

Das FG wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 559 dargestellten Gründen als unbegründet ab.

Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.

Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2010 vom 25.08.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2017 dahingehend zu ändern, dass Aufwendungen der X in Höhe von ... € nicht in die Bemessungsgrundlage für die gewerbesteuerrechtliche Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung unbeweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, einbezogen werden.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Mit Beschluss vom 19.01.2022 (Aktenzeichen ...) hat der Senat die Vollziehung des Gewerbesteuermessbescheids 2010 im Hinblick auf die streitige Hinzurechnung von Mieten für unbewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Höhe von ... € ausgesetzt.

Entscheidungsgründe:

II.

Die Revision hat keinen Erfolg. Die Verfahrensrügen wurden nicht in der gesetzlich gebotenen Weise erhoben (dazu unter 1.). Das FG ist in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen einer Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG vorliegen, da es sich bei den von X an die Eigentümer der Ferienimmobilien gezahlten Entgelten um Miet- und Pachtzinsen handelte (dazu unter 2.) und die Ferienimmobilien bei unterstelltem Eigentum der X zu deren Anlagevermögen gehört hätten (dazu unter 3.).

1. Die Klägerin hat die von ihr erhobene Rüge eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –) nicht in der nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO erforderlichen Weise begründet.

a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. b FGO muss die Revisionsbegründung die Tatsachen bezeichnen, die den behaupteten Verfahrensmangel ergeben.

aa) Die schlüssige Darlegung der Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) durch das FG erfordert Angaben, welche Tatsachen das FG mit welchen Beweismitteln noch hätte aufklären sollen und weshalb sich dem FG eine Aufklärung unter Berücksichtigung seines – insoweit maßgeblichen – Rechtsstandpunktes hätte aufdrängen müssen, obwohl der Kläger selbst keinen entsprechenden Beweisantrag gestellt hat. Darüber hinaus ist darzulegen, welches Ergebnis die Beweiserhebung hätte erwarten lassen und inwiefern dieses zu einer für den Kläger günstigeren Entscheidung hätte führen können (vgl. z.B. Beschlüsse des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 13.02.2014 – VII B 109/13, BFH/NV 2014, 910; vom 02.03.2017 – XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 28 und vom 04.03.2020 – XI B 30/19, BFH/NV 2020, 611, Rz 11). Außerdem muss der Revisionskläger vortragen, dass er den Verstoß in der Vorinstanz gerügt habe oder aus welchen entschuldbaren Gründen er an einer solchen Rüge vor dem FG gehindert gewesen sei (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 05.12.2013 – XI B 1/13, BFH/NV 2014, 547, Rz 9 und vom 02.03.2017 – XI B 81/16, BFH/NV 2017, 748, Rz 31).

bb) Die ordnungsgemäße Rüge des Fehlens von Entscheidungsgründen (§ 119 Abs. 1 Nr. 6 FGO) erfordert unter anderem die Darstellung, dass der Anspruch (das Angriffs- oder Verteidigungsmittel) im Verfahren vor dem FG geltend gemacht worden ist (Senatsbeschluss vom 05.07.2013 – III B 25/12, BFH/NV 2013, 1600, Rz 18).

b) Diesen Anforderungen entspricht die Revisionsbegründung nicht.

aa) Die Klägerin hat einen Sachaufklärungsmangel nicht schlüssig dargelegt.

(1) Soweit sie rügt, das FG habe nicht aufgeklärt, ob die Voraussetzungen einer gewerbesteuerrechtlichen Organschaft vorliegen, wird aus der Revisionsbegründung jedenfalls nicht ersichtlich, welches Ergebnis die Beweisaufnahme erbracht hätte und ob die Klägerin die unterlassene Beweisaufnahme in der Vorinstanz gerügt hat oder aus welchen entschuldbaren Gründen sie an einer solchen Rüge vor dem FG gehindert war.

Gleiches gilt, soweit die Klägerin geltend macht, das FG habe die Voraussetzungen der Hinzurechnung auf der Ebene der Klägerin (Organträgerin) nicht aufgeklärt. Insoweit hat die Klägerin nicht vorgetragen, aus welchen vom FG aufzuklärenden Tatsachen sich trotz der Betriebsstättenfiktion des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG keine Zusammenrechnung des auf Ebene der X (Organgesellschaft) unter Beachtung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften (§§ 8, 9 GewStG) ermittelten Gewerbeertrags mit dem für die Klägerin ermittelten Gewerbeertrag ergeben hätte (s. etwa BFH-Urteil vom 17.12.2014 – I R 39/14, BFHE 248, 179, BStBl II 2015, 1052, Rz 8, zu möglichen Korrekturen bei unberechtigten doppelten steuerrechtlichen Be- oder Entlastungen).

(2) Soweit sie rügt, das FG habe versäumt, die Art der Aufwendungen der X anhand der konkreten Verträge zu bestimmen, legt die Klägerin nicht dar, welche konkreten Verträge das FG hätte heranziehen müssen, welche für sie günstigeren Tatsachen sich daraus ergeben hätten, weshalb sich dem FG die Heranziehung der Verträge hätte aufdrängen müssen, obwohl die Klägerin die Verträge selbst nicht als Beweis angeboten hat, und dass kein Rügeverzicht eingetreten ist.

Im Übrigen sieht der Senat nach § 126 Abs. 6 Satz 1 FGO von einer Begründung ab.

bb) Die Klägerin hat auch nicht dargelegt, dass sie das Fehlen eines Organschaftsverhältnisses zwischen ihr und der X oder das Fehlen der Hinzurechnungsvoraussetzungen auf Ebene der Klägerin im erstinstanzlichen Verfahren geltend gemacht hat und diese Verteidigungsmittel in den Entscheidungsgründen übergangen wurden.

2. Das FG hat zu Recht angenommen, dass es sich bei den zwischen der Klägerin und den Eigentümern der Ferienimmobilien geschlossenen Verträgen um Mietverträge handelt.

a) Nach § 8 Nr. 1 GewStG in der im Erhebungszeitraum 2010 geltenden Fassung werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) ein Viertel der Summe aus den dort unter den Buchstaben a bis f benannten Aufwendungen hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Hinzugerechnet wird dabei auch ein Viertel aus der Hälfte der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für die Benutzung der unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen (§ 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG).

b) Gegenstand der Hinzurechnung sind Miet- und Pachtzinsen im Sinne des bürgerlichen Rechts (vgl. §§ 535 ff., 581 ff. des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB –). Der Nutzungsvertrag muss daher seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Miet- oder Pachtverhältnis im Sinne des bürgerlichen Rechts sein (Senatsurteil vom 23.03.2023 – III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 18, m.w.N.). Durch einen Mietvertrag wird der Vermieter verpflichtet, die Mietsache dem Mieter zu überlassen und sie während der Mietzeit in einem zum vertragsgemäßen Gebrauch geeigneten Zustand zu erhalten (§ 535 Abs. 1 Satz 2 BGB). Für die zivilrechtliche Typisierung des Vertragsverhältnisses ist maßgeblich, mit welchem Inhalt die Beteiligten das Vertragsverhältnis geregelt und tatsächlich durchgeführt haben (Senatsurteil vom 01.06.2022 – III R 56/20, BFH/NV 2023, 327, Rz 24 und 31, betreffend Mehrwegsteigen). Ist auf den Vertrag ausländisches Recht anwendbar, genügt es, dass der Vertrag nach seinem Inhalt und eventuell nach dem Inhalt der subsidiär anzuwendenden Vorschriften des für anwendbar erklärten ausländischen Rechts als Mietvertrag zu beurteilen wäre, wenn auf ihn deutsches Recht anzuwenden wäre (BFH-Urteil vom 27.11.1975 – IV R 192/71, BFHE 117, 474, BStBl II 1976, 220, unter 2.).

aa) Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietvertrag, so wird er steuerlich als solcher gewürdigt, auch wenn er untergeordnete Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp „Miete“ nicht entsprechen (BFH-Urteil vom 23.07.1957 – I 50/55 U, BFHE 65, 189, BStBl III 1957, 306). Bei einem entsprechenden Mietvertrag unterliegt dann das gesamte Entgelt der Hinzurechnung.

bb) Die Einordnung unter diesen Vertragstypen ist hingegen ausgeschlossen, wenn der Vertrag wesentliche mietfremde Elemente enthält. In diesem Fall ist zu klären, ob der Vertrag in seine durch die Hauptpflichten bestimmten wesentlichen Elemente zerlegt und teilweise als Mietvertrag angesehen werden kann (gemischter Vertrag mit trennbaren Hauptpflichten, s. dazu Senatsurteil vom 23.03.2023 – III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 20, m.w.N.) oder ob er insgesamt einem anderen Vertragstyp zuzuordnen beziehungsweise als Vertrag eigener Art einzuordnen ist (s. dazu Senatsurteil vom 23.03.2023 – III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 21, m.w.N.). Im ersten Fall kommt nur eine Hinzurechnung des Teils des Entgelts in Betracht, der auf die Gebrauchsüberlassung entfällt, im zweiten Fall scheidet eine Hinzurechnung insgesamt aus (s. dazu Senatsurteil vom 23.03.2023 – III R 5/22, BFHE 279, 553, Rz 20 f., m.w.N.).

c) Dies zugrunde gelegt, ist das FG im Streitfall zu Recht davon ausgegangen, dass die Hauptleistungspflichten aus den Verträgen zwischen den Ferienimmobilieneigentümern und der X mietvertragsrechtlicher Natur waren. Nach den vom FG getroffenen Feststellungen zu den von der X mit den Eigentümern vereinbarten Vertragsbedingungen – an die der BFH mangels zulässiger und begründeter Verfahrensrügen gebunden ist (§ 118 Abs. 2 FGO) – bestand die Hauptleistungspflicht der

Eigentümer ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach in der Gebrauchsüberlassung der Ferienimmobilien. Die Hauptleistungspflicht der X bestand ihrem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach in der Verpflichtung zur Zahlung eines Mietzinses.

aa) Entgegen der Auffassung der Klägerin waren die zwischen der X und den Eigentümern geschlossenen Verträge keine entgeltlichen Geschäftsbesorgungsverträge.

(1) Der Begriff des Geschäftsbesorgungsvertrags ist in § 675 Abs. 1 BGB nur insoweit definiert, als ein Dienst- oder ein Werkvertrag eine Geschäftsbesorgung zum Gegenstand haben kann. Im Übrigen wurde der Vertragstypus durch die Rechtsprechung näher charakterisiert, die darunter eine selbständige Tätigkeit wirtschaftlicher Art versteht, für die ursprünglich der Geschäftsherr selbst zu sorgen hatte, die ihm aber durch einen anderen (den Geschäftsführer) abgenommen wird (Urteile des Bundesgerichtshofs -BGH- vom 22.10.1958 – IV ZR 78/58, Der Betrieb 1959, 168, unter II.1.b und vom 25.04.1966 – VII ZR 120/65, BGHZ 45, 223, unter 3.b bb).

Geschäftsbesorgungscharakter können insbesondere auch Vermittlungsverträge haben, in denen sich der Geschäftsführer gegenüber dem Geschäftsherrn verpflichtet, diesem gegen Entgelt ein bestimmtes Geschäft mit einem Dritten zu vermitteln (s. dazu die Beispiele in Erman/Berger, BGB, 16. Aufl., § 675 Rz 93a (Adoptionsvermittlungsvertrag), Rz 101 (Chartervertrag), Rz 103 (Vermittlungsvertreter), Rz 113 (Manager für Sportler und Künstler), Rz 118 (Reisebüro) und Rz 121 (Versicherungsvermittler)).

Nach einem zu einem Ferienhausanbieter ergangenen Urteil des BGH vom 23.10.2012 – X ZR 157/11 (Neue Juristische Wochenschrift – NJW – 2013, 308, Rz 12) können Reiseunternehmen als Erbringer von Reiseleistungen in eigener Verantwortung tätig werden, wobei sie sich Dritter als Leistungsträger bedienen können, sie können aber auch bloß Vermittler solcher Reiseleistungen sein. Welche Art von Tätigkeit vorliegt, hängt vom Inhalt und den weiteren Umständen der Vertragsverhandlungen ab. Hierbei ist entscheidend darauf abzustellen, wie das Reiseunternehmen aus der Sicht des Reisenden auftritt. Reiseveranstalter und damit Vertragspartner des Reisevertrags ist derjenige, der aus der maßgeblichen Sicht eines durchschnittlichen Reisekunden als Vertragspartei Reiseleistungen in eigener Verantwortung erbringt.

(2) Insoweit kommt es entgegen der Auffassung der Klägerin für die zivilrechtliche Einordnung der Verträge in der Dreiecksbeziehung X – Eigentümer – Reisender nicht allein auf das Verhältnis der X zu den Eigentümern, sondern auch auf die Sicht des durchschnittlichen Reisekunden an. Hierzu hat das FG festgestellt, dass X im Streitjahr eine große Zahl von Ferienimmobilien über Kataloge, eine Internetplattform und über Vermittler wie Reisebüros anbot. Das Angebot einer Vielzahl von Ferienunterkünften in einem Katalog spricht aus Sicht eines Kunden bereits dafür, dass der Reiseunternehmer nicht für eine Vielzahl von verschiedenen Eigentümern der Immobilien handeln will, sondern die Überlassung der Wohnungen in eigener Verantwortung übernimmt, hierfür selbst einstehen will und eine eigene Vertrauenswerbung entfaltet (BGH-Urteil vom 23.10.2012 – X ZR 157/11, NJW 2013, 308, Rz 14). Ferner hat X nach den Feststellungen des FG die Ferienobjekte den Reisenden nicht in fremdem, sondern im eigenen Namen angeboten, und es fanden sich weder in den Katalogen noch in den Buchungsbestätigungen Hinweise auf den jeweiligen Eigentümer des Ferienobjekts. Überdies hat das FG festgestellt, dass die X gegenüber den Eigentümern keine Ansprüche auf Vermittlungsprovision hatte, sondern umgekehrt den Eigentümern Entgelte schuldete, die im Falle der Überlassung an Reisende pro Haus/Wohnung und Tag oder Woche zu zahlen waren. Somit stellte sich das Vertragsverhältnis zwischen X und den Eigentümern auch aus Sicht der Eigentümer nicht als bloße Vermittlungsleistung, sondern als Anmietung zur Weitervermietung dar.

bb) Zu Recht ist das FG weiter davon ausgegangen, dass die Annahme eines Mietvertrags keine Pflicht des Vermieters voraussetzt, dem Mieter den unmittelbaren Besitz an dem Mietobjekt zu verschaffen.

Was der Vermieter im Einzelfall tun muss, um seiner aus § 535 Abs. 1 Satz 2 BGB folgenden Pflicht zu genügen, dem Mieter die Mietsache zum Gebrauch zu überlassen und während der Mietzeit zu belassen, richtet sich nach der Art und dem Umfang des Gebrauchs, der dem Mieter nach dem Vertrag gestattet ist. Nur wenn hiernach der Gebrauch der Mietsache notwendig deren (unmittelbaren) Besitz voraussetzt, gehört zur Gebrauchsgewährung auch die Verschaffung des (unmittelbaren) Besitzes (BGH-Urteile vom 01.02.1989 – VIII ZR 126/88, Monatsschrift für Deutsches Recht – MDR – 1989, 628, unter II.1.a, m.w.N. und vom 15.11.2006 – XII ZR 120/04, NJW 2007, 2394, unter 2.c). Besteht der vertragsgemäße Gebrauch – wie im vorliegenden Fall – in der Berechtigung zur Weitervermietung, genügt es, wenn dem Mieter (X) das Recht verschafft wird, seinem Untermieter (dem Reisenden) durch Ausübung des dem Mieter (X) gegenüber dem Eigentümer bestehenden Belegungsrechts den unmittelbaren Gebrauch des Mietobjekts zu ermöglichen, während der Mieter (X) selbst nur mittelbarer Besitzer des Mietobjekts wird.

cc) Die Qualifizierung der Vertragsverhältnisse zwischen X und den Eigentümern als Mietverhältnisse wird entgegen der Auffassung der Klägerin auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Gegenleistung der X davon abhängig war, dass eine Weitervermietung an die Reisenden stattfand, und somit erfolgsabhängig war. Entscheidend für die Annahme eines Mietverhältnisses ist – in Abgrenzung zur Leihe – die Entgeltlichkeit der Gebrauchsüberlassung. Diese lag vor. Dabei ist es zur wirksamen Begründung eines Mietvertrags grundsätzlich nicht erforderlich, dass sich die Parteien über eine Miете in bestimmter Höhe einigen (Lützenkirchen in Lützenkirchen, Mietrecht, 3. Aufl. 2021, § 535 BGB Rz 876). Es reicht aus, wenn die Miете nach der Parteivereinbarung bestimmbar ist (BGH-Urteil vom 31.01.2003 – V ZR 333/01, NJW 2003, 1317, unter II.1.b). Daher kann auch ein vom Umsatz des Mieters abhängiger Mietzins vereinbart werden (BGH-Urteil vom 04.04.1979 – VIII ZR 118/78, MDR 1979, 929, unter 2.). Zudem hat der BFH bereits entschieden, dass die Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nicht voraussetzt, dass ein laufendes Entgelt zu zahlen ist, sondern auch andere als laufende Zahlungen zu einer Hinzurechnung führen können (BFH-Urteil vom 30.03.1994 – I R 123/93, BFHE 174, 554, BStBl II 1994, 810, unter II.1.c).

dd) Auch soweit das FG festgestellt hat, dass einerseits die Eigentümer verpflichtet waren, bestimmte Leistungen gegenüber dem Reisenden zu erbringen (etwa die Übergabe der Schlüssel, die Entgegennahme und Abrechnung der Kautions, die Bearbeitung von Reklamationen, die Abwicklung von durch Urlauber verursachten Schäden, die Bereitstellung von Bettwäsche und Handtüchern und die Übernahme von Endreinigungen), und andererseits die Reisenden verpflichtet waren, sich insoweit an den Eigentümer vor Ort zu wenden und Nebenkosten an diesen zu bezahlen, stehen diese Vertragsbestimmungen der Annahme von Mietverhältnissen zwischen der X und den Eigentümern nicht entgegen. Insoweit handelt es sich zum Teil um mietrechtliche Pflichten, bei denen nur im Dreiecksverhältnis der Mietverhältnisse zwischen Eigentümern und X einerseits sowie X und den Reisenden andererseits der Leistungsweg abgekürzt wurde (zum Beispiel Übergabe der Schlüssel, Entgegennahme und Abrechnung der Kautions, die Bearbeitung von Reklamationen und die Abwicklung von durch Urlauber verursachten Schäden). Im Übrigen handelt es sich um für die Qualifikation als Mietvertrag unschädliche Nebenpflichten.

ee) Soweit die Klägerin vorträgt, dass die buchungstechnische Erfassung der Reisevorleistungen irrelevant sei, weil sie nur der umsatzsteuerrechtlichen Margenbesteuerung gedient habe, ist schon nicht ersichtlich, dass das FG aus der buchungstechnischen Behandlung bei der Klägerin Schlussfolgerungen im Hinblick auf die zivilrechtliche Einordnung der Verträge gezogen hätte.

3. Weiter ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass die Ferienimmobilien bei unterstelltem Eigentum der X zu deren Anlagevermögen gehört hätten.

a) Die Grundsätze, nach denen sich bestimmt, ob ein Wirtschaftsgut dem Anlagevermögen zuzuordnen wäre, hat der Senat im Urteil vom 25.07.2019 – III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020,

51, Rz 21 ff., m.w.N.) und im Beschluss vom 23.03.2022 – III R 14/21 (BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 18 ff.) ausführlich dargestellt. Hierauf wird zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen.

b) Bei Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der für die angemieteten Ferienimmobilien aufgewendeten Entgelte vorliegen.

aa) Da die Frage, ob die streitgegenständlichen Wirtschaftsgüter dem Anlagevermögen zuzuordnen wären, anhand des konkreten Geschäftsgegenstands und der speziellen betrieblichen Verhältnisse der Klägerin zu beantworten ist, kommt es insoweit entscheidend auf die tatsächlichen Feststellungen und die tatsächliche Würdigung des FG an. Hieran ist der BFH gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden, es sei denn, dass in Bezug auf diese Feststellungen zulässige und begründete Revisionsrügen vorgebracht worden sind. Der BFH ist an die Würdigung des FG schon dann gebunden, wenn sie zwar nicht zwingend, aber möglich ist (ständige Rechtsprechung, vgl. etwa BFH-Beschluss vom 05.07.2016 – X B 201/15, BFH/NV 2016, 1572, Rz 20; BFH-Urteil vom 13.12.2018 – V R 65/16, BFH/NV 2019, 303, Rz 27). So verhält es sich im Streitfall.

bb) Hinsichtlich der Eigentumsfiktion ist das FG zu Recht davon ausgegangen, dass es wegen der Voraussetzungslosigkeit dieser Fiktion nicht darauf ankommt, ob der Erwerb einer großen Anzahl von Ferienimmobilien für die X finanzierbar und rentabel gewesen wäre.

cc) Das FG hat auch den Geschäftsgegenstand der X berücksichtigt und sich soweit wie möglich an den betrieblichen Verhältnissen orientiert.

(1) Es hat ausgehend von dem Geschäftszweck der X (der Vermietung eines großen Bestandes von Ferienimmobilien) und den spezifischen betrieblichen Verhältnissen (die Inhalte der mit den Eigentümern der Ferienimmobilien geschlossenen Verträge und die von der X genutzten Vermarktungskanäle) abgeleitet, dass die X auf das dauerhafte Vorhandensein der Ferienimmobilien angewiesen war. Die mit den Eigentümern begründeten Vertragsbeziehungen waren langfristig angelegt, denn die Verträge verlängerten sich jeweils um ein Jahr, wenn sie nicht bis zum ... eines Jahres gekündigt wurden. Soweit die Verträge nicht Ferienanlagen betrafen, bestand für den vereinbarten Zeitraum Buchungsexklusivität. Bei den Vertragsverlängerungen wurden zwar regelmäßig die Vertragskonditionen angepasst und ein circa ...%iger Teil der Objekte durch andere ersetzt. Das Geschäftsmodell der X wäre jedoch gefährdet gewesen, wenn ständig der gesamte Bestand neu beschafft hätte werden müssen. Die X war deshalb trotz der regelmäßig auf bestimmte Saisonzeiten beschränkten Weitervermietung an die Reisenden auf ein ganzjähriges Vorhalten der Ferienobjekte angewiesen, um sie in ihren im ... erscheinenden Katalogen für die nächstjährige Saison anbieten zu können. Die vom Senat im Aussetzungsbeschluss vom 19.01.2022 – ... angesprochene Kontrollfrage, ob sich die betreffende Tätigkeit der X, das Eigentum der X an den Ferienimmobilien unterstellt, wirtschaftlich sinnvoll nur ausüben lässt, wenn das Eigentum an den Wirtschaftsgütern langfristig erworben wird, ist daher auf der Grundlage der vom FG festgestellten Vertragsgestaltung mit „ja“ zu beantworten. Insofern hält es der Senat auch für unschädlich, dass X das Auslastungsrisiko vertraglich weitgehend auf die Eigentümer der Ferienimmobilien abgewälzt hat. Denn der Eigentümer wird sich nur dann längerfristig an die X binden, wenn er das auf ihn abgewälzte Auslastungsrisiko in den Preisen für die tatsächlichen Belegungszeiten berücksichtigen kann oder ihm auch sonst keine besseren Vermarktungsoptionen offenstehen.

Entsprechendes hat das FG festgestellt, soweit die X mit Betreibern von Ferienanlagen lediglich Kontingente von gleichartigen Häusern oder Wohnungen vertraglich festgelegt hat. Denn auch insoweit war X auf das dauerhafte Vorhandensein gleichartiger Häuser und Wohnungen angewiesen, auch wenn die jeweiligen Einzelobjekte innerhalb der betreffenden Ferienanlage vertraglich nicht konkret bezeichnet wurden.

Nichts anderes ergibt sich aus dem Vortrag der Klägerin, dass auch ihr Geschäftsmodell hohe Zielgebiets- und Objektflexibilität erfordere. Die insoweit angeführte Vielfalt der Reiseziele berührt die vom FG festgestellte und hier maßgebliche Dauer der Anmietung der Ferienimmobilien nicht.

(2) Die Klägerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass sie als Reiseveranstalterin agiert habe und daher so zu behandeln sei wie der im Fall des Senatsurteils vom 25.07.2019 – III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) beurteilte Veranstalter von Sportpauschalreisen.

Dabei kann der Senat dahingestellt lassen, ob die X wegen der Zurverfügungstellung eines Reisepreissicherungsscheins als Reiseveranstalter anzusehen ist oder die Stellung als Veranstalter ausgeschlossen ist, weil X nur eine einzelne Reiseleistung angeboten hat (so etwa Staudinger/Kaiser (2016) § 651a BGB Rz 45). Denn der Senat hat in der genannten Entscheidung nicht auf die zivilrechtliche Qualifikation als Reiseveranstalter abgestellt, sondern auf die Bedeutung der Hotelzimmer für den Geschäftszweck und die angebotenen Produkte des Unternehmens. Nach den damals vom FG festgestellten dortigen betrieblichen Verhältnissen waren die Hotelzimmer nur jeweils kurzfristig und vorübergehend im fiktiven Eigentum des Unternehmens. Da die Eigentumsfiktion nicht weiter reichen darf, als es die Vorstellung eines das Miet- oder Pachtverhältnis ersetzenden Eigentums gebietet, hat der Senat die Annahme des FA abgelehnt, dass das betreffende Hotelzimmer während der übrigen Zeit des Jahres weiterhin latent im Anlagevermögen „schlummert“ (Senatsurteil vom 25.07.2019 – III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 23 und 28). Der vorliegend zu beurteilende Sachverhalt liegt dagegen anders. Hier waren die Verträge der X mit den Anbietern der Ferienimmobilien nach den Feststellungen des FG auf eine langfristige Zusammenarbeit angelegt, was das FG daraus ableitete, dass sich die ursprünglich vereinbarte Vertragsdauer nach der in den Allgemeinen Bedingungen enthaltenen Klausel – vorbehaltlich einer vorherigen Kündigung – jeweils um ein Jahr verlängerte. Schon die langfristige Anmietung der Ferienimmobilien spricht dafür, dass die Ferienimmobilien dazu bestimmt waren, auf Dauer dem Betrieb zu dienen. Darüber hinaus hat das FG zu Recht darauf abgestellt, dass die Ferienimmobilie im Betrieb der Klägerin – anders als in dem im Senatsurteil vom 25.07.2019 – III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) entschiedenen Fall (siehe dort Rz 29)- nicht als Teilprodukt in ein Produktbündel „Pauschalreise“ eingeflossen ist. Daher hat die Klägerin die Ferienimmobilien auch nicht speziell nur im zeitlich befristeten Umfang für bestimmte (Sport-)Reisetypen angemietet, sondern möglichst dauerhafte vertragliche Verpflichtungen der Eigentümer der Ferienimmobilien herbeigeführt. Überdies war X nach ihrem Geschäftsmodell – ähnlich einem Hotelier – darauf angewiesen, während der Saisonzeiten für eine möglichst hohe Auslastung der angemieteten Ferienimmobilien zu sorgen, da sie befürchten musste, dass der Eigentümer bei zu niedriger Auslastung und zu geringen Einnahmen die Bindung an X löst und sich anderen Eigen- oder Fremdvermarktungswegen zuwendet. Eine ähnliche Konstellation lag im damaligen Fall nicht vor. Insofern greift auch das Gleichbehandlungsargument der Klägerin nicht. Dies gilt auch für den von der Klägerin angeführten Fall, dass ein Pauschalreiseanbieter eine Einzelkomponentenreiseleistung verkauft und sich dafür langfristig Ferienimmobilien sichert. Ein solcher Fall wurde im Senatsurteil vom 25.07.2019 – III R 22/16 (BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51) ebenso wenig behandelt wie der Fall eines Pauschalreiseanbieters, der als Paketanbieter wegen notwendiger Planungssicherheit langfristig Hotelzimmer anmietet.

(3) Nichts anderes ergibt sich aus dem Vortrag der Klägerin, wonach die Ferienimmobilien nicht austauschbar seien, weil sie sich hinsichtlich Lage und Ausstattung unterschieden. Auf die Austauschbarkeit kommt es bei der Anmietung konkreter Wirtschaftsgüter dann an, wenn die Wirtschaftsgüter mehrfach kurzfristig angemietet werden. Dann kann sich die mehrfache kurzfristige Anmietung gleichartiger Wirtschaftsgüter als Surrogat einer langfristigen Anmietung darstellen (Senatsurteile vom 25.07.2019 – III R 22/16, BFHE 265, 386, BStBl II 2020, 51, Rz 29 und vom 19.01.2023 – III R 22/20, BFH/NV 2023, 716, Rz 21; Senatsbeschluss vom 23.03.2022 – III R 14/21, BFHE 276, 182, BStBl II 2022, 559, Rz 21). Nutzt der Unternehmer die jeweiligen konkreten Objekte

dagegen – wie im Streitfall die X bei der Anmietung von Einzelobjekten – langfristig in seinem Betrieb, kommt es nicht darauf an, ob die Objekte untereinander austauschbar sind. Soweit die X mit den Betreibern von Ferienanlagen lediglich Kontingente von gleichartigen Häusern oder Wohnungen vertraglich festgelegt hat, lag die Austauschbarkeit zwischen diesen gleichartigen Häusern oder Wohnungen vor (siehe oben unter II.3.b cc (1)).

(4) Nicht durchzugreifen vermag auch die Berufung der Klägerin auf das BFH-Urteil vom 25.10.2016 – I R 57/15 (BFHE 255, 280, BStBl II 2022, 273, Rz 21). Denn im Gegensatz zur dort behandelten Messedurchführungsgesellschaft mietete die Klägerin die Immobilien nicht erst nach auftragsbezogener Weisung ihrer Kunden an. Vielmehr mietete sie ohne konkreten Auftrag eine Vielzahl von Immobilien an und hielt diese ständig in ihrem Betrieb vor, um sie ihren Kunden zur Buchung anbieten zu können.

dd) Schließlich ist das FG auch zu Recht unter Berufung auf die BFH-Urteile vom 04.06.2014 – I R 70/12 (BFHE 246, 67, BStBl II 2015, 289, Rz 12) und vom 08.12.2016 – IV R 55/10 (BFHE 256, 519, BStBl II 2017, 722, Rz 19) davon ausgegangen, dass eine „Benutzung“ der gemieteten unbeweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. e GewStG auch dann vorliegt, wenn diese Wirtschaftsgüter zur Erzielung von Einkünften an eine weitere Person vermietet werden (Zwischen- oder Untervermietung). Die „Durchleitung“ der Immobilien steht der Hinzurechnung nicht entgegen.

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

Entscheidung 3 - BFH Urteil vom 12.7.2023 – X R 14/21

Tenor:

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 10.06.2021 – 13 K 1825/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand:

I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2010 zur Einkommensteuer zusammenveranlagt werden. Der Kläger war seit dem Jahr 2000 zu 95% an einer gewerblichen KG beteiligt, die Eigentümerin eines bebauten Grundstücks war. Im Jahr 2006 veräußerte er seine Beteiligung.

Er beantragte im Gewinnfeststellungsverfahren der KG für 2006 zunächst erfolglos, den Veräußerungsgewinn, der vollständig auf die Wirtschaftsgüter Grund und Boden sowie Gebäude entfiel, in eine Rücklage nach § 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) einzustellen. Erst im Einspruchsverfahren kam das für die KG zuständige Betriebs-Finanzamt (Betriebs-FA) diesem Begehren mit geändertem Gewinnfeststellungsbescheid 2006 vom 24.11.2017 nach. Die Einkommensteuer 2006 der Kläger wurde mit Änderungsbescheid vom 08.10.2018 entsprechend herabgesetzt.

Da der Kläger die Rücklage nicht von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten anderer Wirtschaftsgüter abgezogen hatte, löste sie der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt – FA –) als Wohnsitz-FA – ebenfalls am 08.10.2018 – im vorliegend angefochtenen geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 gewinnerhöhend auf und setzte einen Gewinnzuschlag nach § 6b Abs. 7 EStG an. Dabei blieb die Einkommensteuer unverändert auf 0 € festgesetzt; der Gesamtbetrag der Einkünfte und der Verlustabzug aus dem zum 31.12.2009 festgestellten verbleibenden Verlustvortrag erhöhten sich aber entsprechend. Verfahrensrrechtlich wurde der Änderungsbescheid zunächst auf § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO), in der Einspruchsentscheidung dann auf eine „analoge“ Anwendung des § 174 Abs. 4 AO gestützt.

Hiergegen wandten sich die Kläger im Einspruchs- und Klageverfahren vor allem mit dem Argument, das Wohnsitz-FA sei für die Entscheidung über die Auflösung der Rücklage nicht zuständig gewesen; vielmehr hätte diese Entscheidung im Gewinnfeststellungsverfahren der KG getroffen werden müssen. Auch wenn der Kläger im Streitjahr 2010 nicht mehr Gesellschafter der KG gewesen sei, könne über das weitere Schicksal einer Rücklage nur in dem Betrieb entschieden werden, in dem sie gebildet und in der Buchführung ausgewiesen worden sei.

Ferner sind die Kläger der Auffassung, es gebe für die Änderung des Einkommensteuerbescheids 2010 keine Korrekturvorschrift. § 174 Abs. 4 AO sei nicht anwendbar, weil dies die Wirksamkeit des Gewinnfeststellungsbescheids 2006 voraussetzen würde, dieser Bescheid in Bezug auf den Kläger aber unwirksam sei.

Hierzu hat das Finanzgericht (FG) festgestellt, dass im Jahr 2009 das Insolvenzverfahren über das Vermögen der KG eröffnet und der erstmalige Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die KG vom 27.08.2010 dem Kläger nicht wirksam bekanntgegeben worden war. Unter dem 29.10.2010 gab das Betriebs-FA dem Kläger den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 nach § 183 Abs. 2 AO einzeln bekannt.

Im Anschriftenfeld ist der Kläger genannt; in der darunter liegenden Zeile heißt es: „für InsO-Verfahren über das Vermögen der <KG>“. Im Bescheid ist angegeben, dass der Kläger am 30.06.2006 aus der KG ausgeschieden sei, die auf ihn entfallende Gewinnverteilungsquote aber bereits seit dem 01.05.2006 – 0/100 betrage. Das Betriebs-FA hat dem FG nur die Seiten 1 und 2 der Aktenausfertigung dieses Bescheids vorlegen können, die das Rubrum, die getroffenen Feststellungen und einen Teil der Erläuterungen enthalten. Die Seite 3 mit der Fortsetzung der Erläuterungen sowie der Rechtsbehelfsbelehrung konnte das Betriebs-FA hingegen nicht mehr vorlegen.

Der Kläger legte sowohl gegen den Gewinnfeststellungsbescheid vom 27.08.2010 als auch gegen die ihm einzeln bekanntgegebene Ausfertigung vom 29.10.2010 Einspruch ein. Zur Begründung führte er – neben dem letztlich erfolgreichen Antrag auf Bildung der Rücklage nach § 6b EStG – aus, der Bescheid sei an die Insolvenzmasse gerichtet und daher nicht wirksam bekanntgegeben worden. Der aktuelle Steuerberater der KG sei nicht befugt, Gewinnfeststellungserklärungen mit Wirkung für den aus der Gesellschaft ausgeschiedenen Kläger zu erstellen. Der Feststellungsbescheid nach § 15a EStG sei dem Kläger nicht zugegangen, so dass der darauf basierende Gewinnfeststellungsbescheid nicht prüffähig sei.

Nach Ergehen des geänderten Gewinnfeststellungsbescheids 2006, der dem Begehren des Klägers hinsichtlich der Rücklage nach § 6b EStG abgeholfen hatte, trugen die Kläger im Klageverfahren gegen den streitgegenständlichen geänderten Einkommensteuerbescheid 2010 weiter vor, der Erstbescheid zur Gewinnfeststellung 2006 sei auch deshalb unwirksam, weil er an die KG hätte adressiert und alle Gesellschafter darin hätten bezeichnet werden müssen. Die unter dem 29.10.2010 vorgenommene Einzelbekanntgabe des erstmaligen Gewinnfeststellungsbescheids 2006 an den Kläger sei nicht wirksam, da der Bescheid dem Kläger mit unverändertem Inhalt hätte bekanntgegeben werden müssen; die Kopie der Aktenverfügung weiche aber vom Erstbescheid ab. Aus den übersandten Unterlagen gehe nicht hervor, ob das Betriebs-FA bei der Übermittlung der Gewinnfeststellungsbescheide mit Bekanntgabewillen gehandelt habe. In welchen Punkten die behauptete Abweichung vorliegen soll, haben die Kläger allerdings nicht erläutert. Sie haben auch die ihnen zugegangenen Ausfertigungen der Bescheide nicht vorgelegt, obwohl das FA das FG gebeten hatte, die Kläger zur Übermittlung der an den Kläger adressierten Feststellungsbescheide aufzufordern und das FG dieses Schreiben den Klägern zugeleitet hat.

Am 10.06.2021 änderte das FA den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 insoweit, als es ihn im Hinblick auf anhängige Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit des Gewinnzuschlags nach § 6b Abs. 7 EStG für vorläufig erklärt hat.

Das FG wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2022, 1601). Zur Begründung führte es aus, zwar sei über die Auflösung der Rücklage grundsätzlich im Besteuerungsverfahren desjenigen Betriebs zu entscheiden, in dem der Gewinn aus der Veräußerung des Wirtschaftsguts angefallen sei. Vorliegend sei aber das Wohnsitz-FA für die Auflösung der Rücklage zuständig gewesen, da der Kläger bereits im Jahr 2006 aus der KG ausgeschieden sei und mit seinen nachträglichen Einkünften aus der Auflösung der Rücklage nicht Beteiligter eines Gewinnfeststellungsverfahrens der KG für 2010 sein könne.

Das FA sei gemäß § 174 Abs. 4 AO zur Änderung des Einkommensteuerbescheids 2010 befugt gewesen. Insbesondere sei der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid 2006 gegenüber dem Kläger durch die Einzelbekanntgabe wirksam geworden. Er sei zutreffender Inhaltsadressat dieses Bescheids und als solcher auch erkennbar gewesen. Alle in § 183 Abs. 2 Satz 2 AO für die Einzelbekanntgabe erforderlichen Bestandteile des Bescheids seien ihm bekanntgegeben worden. Anhaltspunkte für ein Fehlen des Bekanntgabewillens auf Seiten des Betriebs-FA seien nicht erkennbar, zumal dieses auf der Aktenverfügung handschriftliche Vermerke im Zusammenhang mit der Bekanntgabe des Bescheids angebracht habe. Dass das Betriebs-FA nur noch die Aktenverfügung

ohne deren Seite 3 habe vorlegen können, mache den Bescheid nicht unwirksam. Der Originalbescheid könne gar nicht in den Akten enthalten sein, da er unstrittig an den Kläger gegangen sei. Dass für den erst am 30.06.2006 ausgeschiedenen Kläger im Bescheid bereits ab dem 01.05.2006 eine Gewinnbeteiligungsquote von 0% angegeben sei, mache den Bescheid ebenfalls nicht unwirksam.

Mit ihrer Revision rügen die Kläger, die Antwort auf die Frage, in welchem Verfahren über die Auflösung der Rücklage zu entscheiden sei, ergebe sich nicht aus § 6b EStG, sondern aus § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG. Danach werde die Bilanz durch den „Gewerbetreibenden“ aufgestellt; dies sei hier ausschließlich die KG. Ebenso habe das FG die für die Aufstellung einer geänderten Steuerbilanz oder Überleitungsrechnung geltenden Grundsätze verletzt. Die Ausübung des Wahlrechts nach § 6b EStG habe zudem unmittelbare Auswirkungen auf die Gewerbesteuer der Personengesellschaft. Für Zwecke des Gewinnfeststellungsverfahrens bleibe der Kläger daher an der Gesellschaft beteiligt, bis seine Rücklage nicht mehr bestehe.

Im Übrigen wiederholen die Kläger ihr Vorbringen zur Unwirksamkeit des ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheids 2006.

Die Kläger beantragen,

das angefochtene Urteil aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 10.06.2021 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb kein Gewinn aus der Auflösung einer Rücklage in Höhe von 1.248.450 € mehr angesetzt wird.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Es schließt sich dem vorinstanzlichen Urteil an.

Der Senat hat mit Zwischenurteil vom 19.10.2022 – X R 14/21 (BFHE 277, 88, BStBl II 2023, 588) festgestellt, dass die Revision zulässig ist, insbesondere fristgerecht eingelegt wurde.

Entscheidungsgründe:

II.

Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

Das FG hat zutreffend entschieden, dass das FA die Rücklage im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 unabhängig von einem Gewinnfeststellungsverfahren der KG auflösen durfte (dazu unten 1.). Ebenfalls zu Recht hat das FG die Befugnis des FA zur Änderung der bereits bestandskräftigen Einkommensteuerfestsetzung 2010 aus § 174 Abs. 4 AO abgeleitet; insbesondere ist der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die KG gegenüber dem Kläger wirksam geworden (unten 2.).

1. Ist der Gewinn aus der Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden und ist diese Rücklage nicht bis zum Ablauf der Reinvestitionsfrist von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten hierfür geeigneter Wirtschaftsgüter abgezogen worden, muss die Gewinnerhöhung, die sich aus der Auflösung der Rücklage ergibt, unmittelbar im Einkommensteuerverfahren des in diesem Veranlagungszeitraum weder an der Mitunternehmerschaft

noch an deren Gewinnfeststellungsverfahren beteiligten ehemaligen Gesellschafter berücksichtigt werden.

a) Nach § 6b Abs. 1 EStG kann der Gewinn aus der Veräußerung unter anderem von Grund und Boden sowie Gebäuden im Wirtschaftsjahr der Veräußerung von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter gewinnneutral abgezogen werden. Statt eines solchen Abzugs können Steuerpflichtige im Wirtschaftsjahr der Veräußerung eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage bilden (§ 6b Abs. 3 Satz 1 EStG). Bis zur Höhe dieser Rücklage können sie von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bestimmter Wirtschaftsgüter, die in den folgenden – grundsätzlich – vier Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt werden, im Wirtschaftsjahr ihrer Anschaffung oder Herstellung einen Betrag abziehen; zugleich ist die Rücklage in Höhe des abgezogenen Betrags gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 2 und 4 EStG). Ist eine Rücklage am Schluss des vierten auf ihre Bildung folgenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden, ist sie – soweit nicht ein Abzug von den Herstellungskosten von Gebäuden in Betracht kommt, mit deren Herstellung bis zu diesem Zeitpunkt begonnen worden ist – in diesem Zeitpunkt gewinnerhöhend aufzulösen (§ 6b Abs. 3 Satz 5 EStG). In diesem Fall ist der Gewinn des Wirtschaftsjahres, in dem die Rücklage aufgelöst wird, für jedes volle Wirtschaftsjahr, in dem die Rücklage bestanden hat, um 6% des aufgelösten Rücklagenbetrags zu erhöhen (§ 6b Abs. 7 EStG).

b) Aus § 34 Abs. 1 Satz 4 EStG folgt, dass eine Rücklage nach § 6b EStG – wie im Streitfall – auch für den Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gebildet werden kann (Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 25.07.1979 – I R 175/76, BFHE 129, 17, BStBl II 1980, 43, unter 2.). Ungeachtet dessen, dass die Entscheidung über die Bildung der Rücklage in einem solchen Fall nur für die Besteuerung des ausscheidenden Gesellschafter Bedeutung hat, ist sie gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO im Gewinnfeststellungsverfahren der Personengesellschaft zu treffen, aus der der Gesellschafter ausgeschieden ist. Dies ist damit begründet worden, dass die Voraussetzungen für die Rücklagenbildung vorrangig in den Wissens- und Beurteilungsbereich des Betriebs-FA der Personengesellschaft fallen (zum Ganzen BFH-Urteil vom 25.07.1979 – I R 175/76, BFHE 129, 17, BStBl II 1980, 43, unter 3.; anderer Ansicht Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein, Kurzinformation vom 02.09.2014, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2014, 2180: schon das Wahlrecht zur Bildung der Rücklage sei in der Einkommensteuererklärung auszuüben).

Da die Rücklage in einem solchen Fall nicht Bestandteil der Gesamthandsbilanz der Mitunternehmerschaft ist, bleibt bilanztechnisch nur die Möglichkeit, sie in eine Sonderbilanz des ausscheidenden Gesellschafter einzustellen (ebenso zum – etwas anders gelagerten – Fall des Gewinns aus der Veräußerung von Sonderbetriebsvermögen im Rahmen der Veräußerung des Mitunternehmeranteils auch BFH-Entscheidungen vom 07.03.1996 – IV R 34/95, BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568, unter 1., und vom 25.01.2006 – IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418, unter 2.a).

Die spätere Auflösung einer solchen Rücklage führt zu nachträglichen gewerblichen Einkünften des ehemaligen Gesellschafter im Sinne des § 24 Nr. 2 EStG (BFH-Urteil vom 04.02.1982 – IV R 150/78, BFHE 135, 202, BStBl II 1982, 348, unter II.2.).

c) Die durch § 6b EStG ermöglichte Übertragung stiller Reserven ist – mit Ausnahme von Gewinnen, die durch Veräußerungen in den Jahren 1999 bis 2001 entstanden sind – gesellschafterbezogen und daher rechtsträgerübergreifend. So kann ein dem Gesellschafter zuzurechnender Veräußerungsgewinn nicht nur im veräußernden Betrieb, sondern auch von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern eines Einzelbetriebsvermögens des Gesellschafter, seines Sonderbetriebsvermögens in einer anderen Mitunternehmerschaft oder – bis zur Höhe seines ideellen Anteils – von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens einer anderen Personengesellschaft, an der er beteiligt ist (im Folgenden: investierender Betrieb), abgezogen werden (zusammenfassend BFH-

Urteil vom 16.12.2021 – IV R 7/19, BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 40, m.w.N.; R 6b.2 Abs. 6 der Einkommensteuer-Richtlinien 2012).

d) Der BFH hat sich schon mehrfach mit der Frage befasst, in welchem Besteuerungsverfahren über eine solche rechtsträgerübergreifende Übertragung der in der Rücklage verkörperten stillen Reserven zu entscheiden ist.

aa) Dem BFH-Urteil vom 12.07.1990 – IV R 44/89 (BFH/NV 1991, 599) lag zugrunde, dass der Ehemann sein Einzelunternehmen veräußert und den Gewinn in eine Rücklage nach § 6b EStG eingestellt hatte. Diese zog er von den (gesamten) Herstellungskosten eines neu hergestellten Wirtschaftsguts des Gesamthandsvermögens einer Mitunternehmerschaft ab, an der er und seine Ehefrau jeweils zur Hälfte beteiligt waren. Im Gewinnfeststellungsverfahren wurde dies vom Betriebs-FA der Mitunternehmerschaft beanstandet, das die Übertragung der Rücklage auf die hälftige Beteiligung des Ehemanns an den Herstellungskosten des Investitionsobjekts begrenzte und die Rücklage im Übrigen – im Wege der Erhöhung des Gewinns der investierenden Mitunternehmerschaft – auflöste. Der IV. Senat des BFH führte hierzu aus, über die Höhe des Gewinns aus der Veräußerung und dessen Versteuerung sei im Verfahren des veräußernden Betriebs zu entscheiden, über den Umfang der Übertragungsmöglichkeit hingegen im Verfahren des investierenden Betriebs (BFH-Urteil vom 12.07.1990 – IV R 44/89, BFH/NV 1991, 599, unter 1.). Es sei jedenfalls nicht zulässig, den im veräußernden Einzelunternehmen entstandenen Gewinn in das Gewinnfeststellungsverfahren der investierenden Mitunternehmerschaft einzubeziehen und den Gewinn, der sich aus der – mangels rechtzeitiger Investition erforderlichen – Auflösung der Rücklage ergebe, dort anzusetzen.

In ausdrücklicher Anknüpfung an diese Entscheidung hat der IV. Senat des BFH im Beschluss vom 09.09.2005 – IV B 6/04 (BFH/NV 2006, 22, unter 1.a) ausgeführt, ein Kläger, der die Übertragung eines Rücklagenbetrags auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionsguts eines anderen Betriebs begehre, müsse im investierenden Betrieb die Feststellung eines höheren Gewinns – als Auswirkung der durch die Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten verringerten Absetzung für Abnutzung – beantragen. Hingegen könne im veräußernden Betrieb nicht über den Umfang der Übertragung einer Rücklage entschieden werden, da dies außer Acht ließe, dass es sich bei dem Reinvestitionsobjekt um ein Wirtschaftsgut des Gesamthandsvermögens der investierenden Mitunternehmerschaft handele, das zwingend Gegenstand des entsprechenden Gewinnfeststellungsverfahrens sei.

bb) Davon zumindest in einigen tragenden Formulierungen abweichend hat der IV. Senat des BFH im Urteil vom 19.12.2012 – IV R 41/09 (BFHE 240, 73, BStBl II 2013, 313, Rz 35; daran anknüpfend BFH-Urteil vom 22.11.2018 – VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 27) entschieden, auch das Wahlrecht auf Übertragung der Rücklage auf Reinvestitionsgüter anderer Betriebe sei in der Bilanz des veräußernden Betriebs auszuüben. Hierfür spreche schon § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG, wonach die Bildung und Auflösung der Rücklage in der Buchführung verfolgt werden können müsse. Wenn die Rücklage im veräußernden Betrieb zu einem bestimmten Bilanzstichtag fortgeführt worden sei und die Voraussetzungen für eine Bilanzänderung (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) nicht erfüllt seien, sei eine Übertragung der Rücklage auf in diesem Veranlagungszeitraum angeschaffte oder hergestellte Reinvestitionsgüter eines anderen Betriebs verfahrensrechtlich nicht mehr möglich.

cc) In seinem Urteil vom 16.12.2021 – IV R 7/19 (BFHE 275, 179, BStBl II 2023, 378, Rz 62 i.V.m. Rz 54) hat der IV. Senat dann ausdrücklich offengelassen, ob an den beiden vorstehend unter aa zitierten Entscheidungen (vom 12.07.1990 – IV R 44/89, BFH/NV 1991, 599 und vom 09.09.2005 – IV B 6/04, BFH/NV 2006, 22) noch festgehalten werden könne. Denn die Bindungswirkung eines Bescheids für ein anderes Verwaltungsverfahren könne nur dann angenommen werden, wenn es dafür eine gesetzliche Grundlage gebe. Es bestünden aber erhebliche Zweifel, ob der Norm des § 6b EStG eine

derartige Anordnung eines gestuften Verwaltungsverfahrens mit Bindungswirkung für andere Bescheide zu entnehmen sei.

dd) Als gesichert kann jedenfalls gelten, dass eine Rücklage als solche – ohne gleichzeitigen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionsguts – nicht in einen anderen Betrieb übertragen und in der dortigen Bilanz fortgeführt werden kann (BFH-Urteile vom 07.03.1996 – IV R 34/95, BFHE 180, 305, BStBl II 1996, 568, unter 1., und vom 22.11.2018 – VI R 50/16, BFHE 263, 44, BStBl II 2019, 313, Rz 21, 24 ff.). Sie ist vielmehr bis zum tatsächlichen Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Reinvestitionsguts oder bis zur zwangsweisen Auflösung wegen des Ablaufs der Reinvestitionsfrist in der Bilanz beziehungsweise Sonderbilanz des veräußernden Betriebs fortzuführen.

e) Eine Fallgestaltung wie die im Streitfall zu beurteilende ist – in Bezug auf § 6b EStG – von der höchstrichterlichen Rechtsprechung bisher nicht entschieden worden, weshalb auch der Anregung der Kläger, das in § 11 FGO vorgesehene Verfahren einzuleiten, nicht nachzukommen ist. Der Streitfall ist – im Gegensatz zu den Sachverhalten, die sämtlichen vorstehend unter d erwähnten Entscheidungen zugrunde lagen – dadurch gekennzeichnet, dass der Steuerpflichtige an der Mitunternehmerschaft, in der der Veräußerungsgewinn entstanden und in eine sonderbilanzielle Rücklage nach § 6b EStG eingestellt worden war, im Zeitpunkt des Ablaufs der Reinvestitionsfrist nicht mehr beteiligt war.

aa) In einem solchen Fall kommt eine Auflösung der Rücklage im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens der Mitunternehmerschaft nicht in Betracht. Denn nach § 179 Abs. 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind einkommensteuerpflichtige Einkünfte und mit ihnen im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen – nur dann – gesondert und einheitlich festzustellen, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind und die Einkünfte diesen Personen steuerlich zuzurechnen sind. Beide Voraussetzungen sind nicht erfüllt, wenn der frühere Gesellschafter aufgrund der Veräußerung seines gesamten Mitunternehmeranteils aus der Mitunternehmerschaft ausgeschieden ist. Er verliert mit seinem Ausscheiden nicht nur seine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an den Einkünften der Gesellschaft; ihm sind auch – aufgrund des Wegfalls seiner Mitunternehmerstellung und damit des Merkmals der gemeinschaftlichen Einkünfteerzielung – ab dem Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres die Einkünfte der Mitunternehmerschaft steuerlich nicht mehr zuzurechnen.

Aus diesem Grund entspricht es ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung, dass persönliche nachträgliche gewerbliche Einkünfte eines bereits in einem früheren Wirtschaftsjahr aus einer Mitunternehmerschaft ausgeschiedenen Steuerpflichtigen nicht mehr in das Gewinnfeststellungsverfahren der Mitunternehmerschaft einzubeziehen sind (BFH-Urteil vom 14.05.2002 – VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter II.1.a, m.w.N.: von der Höhe des aktuellen Gewinns der Mitunternehmerschaft abhängige jährlich gezahlte Teilbeträge des Kaufpreises für die Veräußerung des Mitunternehmeranteils; BFH-Urteil vom 08.11.2010 – I R 106/09, BFHE 231, 206, BStBl II 2014, 759, Rz 10: Ruhegeldzahlungen, die der frühere Kommanditist einer KG nach Veräußerung seines Mitunternehmeranteils von der Komplementär-GmbH dieser KG bezieht). Dies gilt auch für den – insoweit vergleichbar gelagerten – Fall, dass in einem Veranlagungszeitraum, der zeitlich nach der Aufgabe des Betriebs einer Mitunternehmerschaft liegt, nachträgliche Sonderbetriebsausgaben eines Gesellschafters anfallen (Senatsurteil vom 22.01.2003 – X R 60/99, BFH/NV 2003, 900, unter II.1.a, b), sowie für nachträgliche Einkünfte eines ausgeschiedenen Gesellschafters einer Personengesellschaft, die Überschusseinkünfte erzielt (BFH-Urteil vom 27.07.2004 – IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188). Da die vorgenannte ständige BFH-Rechtsprechung mit Wortlaut und Zweck des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO in Einklang steht, sieht der Senat zu einer – von den Klägern im Ergebnis begehrten – Abweichung von diesen Grundsätzen keinen Anlass.

Die Vermeidung der Durchführung eines Gewinnfeststellungsverfahrens dient in einem solchen Fall auch dem Schutz des ausgeschiedenen Gesellschafters, da eine Sonderbilanz für ausgeschiedene Gesellschafter ebenfalls von der Mitunternehmerschaft aufzustellen ist (BFH-Beschluss vom 25.01.2006 – IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418, unter 2.a, m.w.N.). In vielen Fällen werden sich aber nach dem Ausscheiden eines Gesellschafters Interessengegensätze gebildet oder verfestigt haben. Dies zeigt auch der Streitfall, in dem die Kläger selbst durchgehend auf tiefgreifende Meinungsverschiedenheiten mit den neuen Gesellschaftern und dem neuen Steuerberater der KG verwiesen haben. In einer solchen, nicht nur in Ausnahmefällen bestehenden Situation wäre es nicht sinnvoll, den längst ausgeschiedenen Gesellschafter in eine verfahrensrechtliche Abhängigkeit von den Entscheidungen der Vertreter einer Mitunternehmerschaft zu zwingen, auf die er keinen unmittelbaren Einfluss mehr hat.

Zwar stellt diese rechtliche Beurteilung die Finanzverwaltung vor die Notwendigkeit, einen Informationsfluss vom Betriebs-FA der Mitunternehmerschaft, in der der ausgeschiedene Gesellschafter die Rücklage gebildet hatte, zum Wohnsitz-FA des ausgeschiedenen Gesellschafters zu gewährleisten. Da die Finanzverwaltung aber ebenfalls die dargestellte, vom Senat für zutreffend gehaltene Auslegung des § 6b EStG und des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO vertritt, ist davon auszugehen, dass sie die Sicherstellung eines solchen Informationsflusses für möglich hält.

bb) Im Streitfall ist auch kein gesondertes Feststellungsverfahren gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO durchzuführen. Danach werden unter anderem Einkünfte aus Gewerbebetrieb gesondert festgestellt, wenn nach den Verhältnissen zum Schluss des Gewinnermittlungszeitraums das für die gesonderte Feststellung zuständige Finanzamt nicht auch für die Steuern vom Einkommen zuständig ist. Würde man in der gegebenen Konstellation die Notwendigkeit einer gesonderten Feststellung bejahen, müsste das Betriebs-FA der Mitunternehmerschaft neben der einheitlichen und gesonderten Feststellung für diejenigen Personen, die im Feststellungszeitraum der Auflösung der Rücklage Mitunternehmer der Gesellschaft sind – zu denen der ausgeschiedene Gesellschafter nicht gehört –, eine zusätzliche gesonderte Feststellung allein für den ausgeschiedenen Mitunternehmer durchführen.

Die Voraussetzungen des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b AO, der unter anderem auf § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO verweist, sind im Streitfall allerdings nicht erfüllt, weil die letztgenannte Vorschrift das Bestehen eines „gewerblichen Betriebs“ erfordert, der neben dem Gewerbebetrieb der Mitunternehmerschaft existiert. Ein solcher eigener Gewerbebetrieb wird von dem ausgeschiedenen Gesellschafter aber nicht allein deshalb unterhalten, weil er noch eine Rücklage nach § 6b EStG fortführt (vgl. auch FG Hamburg, Urteil vom 27.05.1991 – VI 47/89, EFG 1992, 174, rechtskräftig, und FG Münster, Urteil vom 20.07.2018 – 4 K 333/16 E, EFG 2018, 1620, unter 1., Nichtzulassungsbeschwerde als unzulässig verworfen durch Senatsbeschluss vom 15.01.2019 – X B 116/18, nicht veröffentlicht).

cc) Die vom Senat für zutreffend gehaltene Gesetzesauslegung wird auch in der Literatur überwiegend vertreten (ausführlich Neu/Hamacher, GmbH-Rundschau – GmbHR – 2016, 1; Carlé/Strahl in Korn, § 6b EStG Rz 30.2; zustimmend Schmidt/Loschelder, EStG, 42. Aufl., § 6b Rz 58; a.A. Bolk, DStR 2015, 1355; wohl ebenso Schießl in Brandis/Heuermann, § 6b EStG Rz 291).

f) Die von den Klägern vorgebrachten Einwendungen stehen dieser Auslegung nicht entgegen.

aa) Erstmals in der Revisionsbegründung vertreten die Kläger unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 27.05.2020 – XI R 12/18 (BFHE 269, 130, BStBl II 2020, 779) die Auffassung, das bereits vom FG gefundene Ergebnis verletze § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG sowie die Grundsätze für die Aufstellung einer geänderten Steuerbilanz (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EStG) oder Überleitungsrechnung (§ 60 Abs. 2 Satz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung).

Indes sind die von den Klägern angeführten gesetzlichen Regelungen und die zitierte BFH-Entscheidung im Streitfall schon deshalb nicht anwendbar, weil es hier nicht um eine Bilanzänderung oder die Änderung einer Überleitungsrechnung im Sinne der Ersetzung eines zulässigen Bilanzansatzes durch einen anderen zulässigen Bilanzansatz geht, sondern um den erstmaligen Ansatz eines steuerpflichtigen, von den Klägern aber nicht erklärten Gewinns beziehungsweise um die zwingende gesetzliche Folge einer in einem früheren Veranlagungszeitraum vom Kläger zu seinen Gunsten vorgenommenen Wahlrechtsausübung.

Dass § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG „den Gewerbetreibenden“ verpflichtet, die Bilanz (der KG) aufzustellen, ist unbestritten. Davon zu trennen ist aber die – hier entscheidungserhebliche und zu verneinende – Frage, ob die Regelungen des § 6b EStG und des § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO dazu verpflichten, persönliche Auflösungsbeiträge eines längst ausgeschiedenen Mitunternehmers noch in ein Gewinnfeststellungsverfahren einzubeziehen.

bb) Zwar verweisen die Kläger im Ausgangspunkt zutreffend auf den Wortlaut des § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 5 EStG, wonach der Abzug nach § 6b Abs. 1 EStG und die Auflösung der Rücklage nach § 6b Abs. 3 EStG in der Buchführung verfolgt werden können müssen. Im Streitfall besteht jedoch ein Normwiderspruch zwischen der gesetzlichen Anordnung in § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO, wonach die Durchführung eines Feststellungsverfahrens die Beteiligung mehrerer Personen an den Einkünften und die steuerliche Zurechnung der Einkünfte an diese Personen voraussetzt, so dass nachträgliche Einkünfte ausgeschiedener Gesellschafter nicht mehr in das Feststellungsverfahren einzubeziehen sind (ausführlich oben 1.e aa), und der Vorgabe der Verfolgbarkeit in der Buchführung. Dieser Normwiderspruch ist vom Senat – in Ausübung seiner Kompetenz zur Rechtsfortbildung – dahingehend aufgelöst worden, dass der Anordnung in § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO der Vorrang gegeben wird und die Verfolgbarkeit in der Buchführung – die es für einen bereits in einem Vorjahr ausgeschiedenen ehemaligen Gesellschafter ohnehin nicht mehr gibt – zurücktreten muss.

cc) Die von den Klägern angeführten Entscheidungen, aus denen sich ihrer Auffassung nach die weitere Zuständigkeit des Betriebs-FA auch für ausgeschiedene Mitunternehmer ergeben soll (BFH-Urteil vom 25.01.2006 – IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 30.03.2021 – 5 K 2442/17, EFG 2021, 1199, Rev. IV R 9/21; FG Münster, Urteil vom 15.07.2021 – 2 K 29/19, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2022, 657, rechtskräftig), betreffen allesamt lediglich den Veranlagungszeitraum des Ausscheidens, nicht aber – wie hier – einen Veranlagungszeitraum, der vier Jahre nach dem Ausscheiden liegt.

dd) Ebenso wenig folgt der Senat dem weiteren Einwand der Kläger, wonach die Ausübung des Wahlrechts nach § 6b EStG unmittelbare Auswirkungen auf die Höhe der Gewerbesteuer der Mitunternehmerschaft habe, so dass die Entscheidung zwingend im dortigen Gewinnfeststellungsverfahren zu treffen sei.

(1) Der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils des Klägers als natürlicher Person unterlag nicht der Gewerbesteuer (§ 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG –; zur Behandlung nichtnatürlicher Personen s. unten (4)). Daher hatte die vom Kläger getroffene und von der Mitunternehmerschaft sonderbilanziell umzusetzende Entscheidung zur Bildung der Rücklage im Jahr 2006 keinen Einfluss auf die Höhe der Gewerbesteuer der KG.

(2) Eine Entscheidung des ausgeschiedenen Gesellschafters, die in seiner Sonderbilanz bei der KG gebildete Rücklage von den Anschaffungs- und Herstellungskosten eines ihm zuzurechnenden Wirtschaftsguts eines anderen Betriebs abzuziehen, wäre für die KG gewinnneutral und würde die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer daher ebenfalls nicht beeinflussen.

(3) Dass der Gewinn aus der – durch den Ablauf der Reinvestitionsfrist erzwungenen – Auflösung einer Rücklage auch dann der Gewerbesteuer unterliegt, wenn diese Rücklage für einen nicht gewerbesteuerbaren Veräußerungsgewinn gebildet worden ist, wird – soweit ersichtlich – von niemandem vertreten. Auch die Kläger haben zu dieser Rechtsauffassung keinen Nachweis aus Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung oder Literatur angeführt.

Wie bereits dargelegt (oben II.1.b), führt die Auflösung einer aus einem Veräußerungsgewinn gebildeten Rücklage zu nachträglichen gewerblichen Einkünften im Sinne des § 24 Nr. 2 EStG. Nachträgliche gewerbliche Einkünfte unterliegen aber nicht mehr der Gewerbesteuer, da es – in Ermangelung eines werbenden Betriebs – an einem tauglichen Steuergegenstand fehlt (Neu/Hamacher, GmbHR 2016, 1, 2, 6; Carlé/Strahl in Korn, § 6b EStG Rz 30.2; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 7 Rz 94). Für diese Auffassung spricht auch das BFH-Urteil vom 30.08.2012 – IV R 28/09 (BFHE 239, 53, BStBl II 2012, 877), wonach die in § 6b Abs. 4 Satz 2 EStG enthaltene Einschränkung, die der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens dienen soll, nicht anzuwenden ist, wenn der in die Rücklage eingestellte Gewinn aus einem nicht gewerbesteuerbaren Veräußerungs- oder Aufgabevorgang stammt.

(4) Zwar unterliegt unter anderem der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils der Gewerbesteuer, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligtem Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 GewStG). Über die ertragsteuerrechtliche und verfahrensrechtliche Behandlung eines solchen Falles in Bezug auf § 6b EStG ist aber im vorliegenden Verfahren nicht zu entscheiden. Gleichwohl weist der Senat darauf hin, dass Verschiebungen von Teilen der Gewerbesteuerbelastung zwischen verschiedenen Steuerobjekten der Gewerbesteuer der Norm des § 6b EStG aufgrund ihrer gesellschaftsbezogenen – und damit gegebenenfalls rechtsträgerübergreifenden – Auslegung immanent sind (ausführlich zu den gewerbesteuerrechtlichen Aspekten des § 6b EStG Neu/Hamacher, GmbHR 2016, 1, 5 ff.).

ee) Soweit der Kläger in der mündlichen Verhandlung vor dem erkennenden Senat – ohne nähere Substantiierung – behauptet hat, er habe während des Reinvestitionszeitraums durchaus Investitionen vorgenommen, die für einen Abzug der Rücklage geeignet gewesen wären, ist dies zum einen wegen § 118 Abs. 2 FGO revisionsrechtlich unbeachtlich, weil das FG einen solchen Sachverhalt nicht festgestellt hat. Zum anderen hat der Kläger, der weiter vorgetragen hat, sich zu keinem Zeitpunkt bei irgendeinem der in Betracht kommenden Finanzämter um einen Abzug der Rücklage von den behaupteten Investitionen bemüht zu haben, nicht dargelegt, dass er verfahrensrechtlich – im Hinblick auf die ihm erst im Einspruchsverfahren zugebilligte Rücklagenbildung – an einer nachträglichen Geltendmachung eines solchen Abzugs gehindert gewesen wäre.

2. Das FA war in verfahrensrechtlicher Hinsicht gemäß § 174 Abs. 4 AO zum Erlass des geänderten Einkommensteuerbescheids 2010 berechtigt.

Das FG hat zutreffend dargelegt, dass der ursprüngliche Gewinnfeststellungsbescheid 2006 für die KG, in dem die Rücklage noch nicht berücksichtigt war, insoweit aufgrund irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts – hier: der Berechtigung des Klägers, den Gewinn aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils in eine Rücklage nach § 6b EStG einzustellen – ergangen und anschließend aufgrund des Einspruchs des Klägers zu dessen Gunsten geändert worden ist. Nach § 174 Abs. 4 Satz 1 AO können in einem solchen Fall aus dem Sachverhalt nachträglich durch Änderung eines Steuerbescheids – hier: des Einkommensteuerbescheids der Kläger für das Jahr 2010 als dem Jahr des Ablaufs der vierjährigen Reinvestitionsfrist – die richtigen steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Dabei ist der Ablauf der Festsetzungsfrist unbeachtlich, wenn die steuerlichen Folgerungen innerhalb eines Jahres nach der Änderung des fehlerhaften Steuerbescheids gezogen werden (§ 174 Abs. 4 Satz 3 AO), was hier geschehen ist. Es handelt sich – anders als das FA in der

Einspruchsentscheidung meint – nicht etwa um eine analoge, sondern bereits um eine unmittelbare Anwendung des § 174 Abs. 4 AO.

Die Revisionsbegründung beschränkt sich insoweit lediglich darauf, im Wege einer Bezugnahme auf das entsprechende Klagevorbringen die Wirksamkeit des ursprünglichen Gewinnfeststellungsbescheids 2006 zu bestreiten, obwohl das FG ausführlich und überzeugend sämtliche von den Klägern hierzu vorgetragene Einwendungen widerlegt hat. Eine Auseinandersetzung mit dieser Argumentation des FG findet in der Revisionsbegründung nicht statt. Daher beschränkt sich der Senat darauf, sich der umfassenden und zutreffenden Würdigung des FG anzuschließen.

Die Auffassung der Kläger, das FG hätte hier nach den Grundsätzen über die Feststellungslast entscheiden müssen, so dass das FA das Risiko der Nichtaufklärbarkeit der Wirksamkeit zu tragen habe, überzeugt den Senat nicht. Denn eine Entscheidung nach der Feststellungslast kommt als „ultima ratio“ nur in Betracht, wenn alle gebotenen Bemühungen, den Sachverhalt zu ermitteln und festzustellen, erfolglos geblieben sind, und auch eine Minderung des Beweismaßes im Hinblick auf die Verletzung von Mitwirkungspflichten eines Beteiligten nicht zu einer tatrichterlichen Überzeugungsbildung führt (BFH-Urteile vom 23.03.2011 – X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884, Rz 17 ff. und vom 02.07.2019 – IX R 13/18, BFHE 265, 333, BStBl II 2020, 89, Rz 18). Vorliegend hat das FG aber die volle Überzeugung (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) von denjenigen Tatsachen gewinnen können, die für die Beurteilung der Wirksamkeit des Gewinnfeststellungsbescheids erheblich sind. In einem solchen Fall kommt es auf die Feststellungslast nicht an.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Entscheidung 4 - BFH Urteil vom 11.7.2023 – I R 36/20

Tenor:

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 04.09.2020 – 6 K 150/18 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand:

I.

Die Beteiligten streiten darüber, ob eine körperschaft- und gewerbsteuerrechtliche Organschaft zwischen der B-GmbH als Organgesellschaft und der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer AG, als Organträgerin im Jahr 2015 (Streitjahr) anzuerkennen ist.

Die A-GmbH, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entsprach, gründete am ...08.2014 unter anderem die B-GmbH, deren Wirtschaftsjahr vom 01.09. bis 31.08. lief. Am ...02.2015 schloss die A-GmbH mit der B-GmbH einen Ergebnisabführungsvertrag (EAV), der am ...03.2015 in das Handelsregister eingetragen wurde und rückwirkend ab dem Beginn des Geschäftsjahres der B-GmbH galt. Gegenstand des Unternehmens der B-GmbH war die Vercharterung eines Seeschiffes.

Am ...05.2015 wurde die A-GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Verschmelzungstichtag war nach dem Verschmelzungsvertrag der 01.01.2015. Mit dem Verschmelzungsvertrag vom ...06.2017 wurde auch die B-GmbH auf die Klägerin verschmolzen. Verschmelzungstichtag war hier der 01.09.2017.

Die B-GmbH ging in ihren Steuererklärungen für das Streitjahr von einer körperschaft- und gewerbsteuerrechtlichen Organschaft mit der Klägerin als Organträgerin aus. Dem entsprechend erklärte sie für die Körperschaftsteuer ein zu versteuerndes Einkommen von 0 € und gab die Anlage OG ab. Darüber hinaus beantragte sie, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos auf ... € festzustellen.

Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt – FA –) erkannte die Organschaft für das Streitjahr nicht an und erließ gegenüber der B-GmbH entsprechende Bescheide über Körperschaftsteuer, über den Gewerbesteuermessbetrag sowie über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG). Nach einer Außenprüfung ergingen hierzu Änderungsbescheide, in denen die Körperschaftsteuer auf ... € und der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festgesetzt wurden. Der Bestand des steuerlichen Einlagekontos wurde mit ... € festgestellt. Der wegen der Nichtanerkennung der Organschaft eingelegte Einspruch blieb erfolglos.

Die von der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der B-GmbH eingereichte Klage, die sich mit Zustimmung des FA im Wege der Sprungklage auch gegen den während des Klageverfahrens vom FA erlassenen Bescheid über die Feststellung des Nichtbestehens einer Organschaft zwischen der Klägerin und der B-GmbH für den Zeitraum 01.09.2014 bis 31.08.2015 richtete und von der Klägerin insoweit sowohl als Organträgerin als auch als Rechtsnachfolgerin der Organgesellschaft (B-GmbH) eingelegt wurde, hatte dagegen teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Hamburg ging in dem Urteil vom 04.09.2020 – 6 K 150/18 (Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 2021, 55) von dem

Bestehen einer Organschaft aus und änderte den festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag auf 0 €. Außerdem verpflichtete es das FA, einen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG zu erlassen und für das Streitjahr das der Klägerin als Organträgerin zuzurechnende Einkommen der B-GmbH mit ... € sowie die Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit mit ... € festzustellen.

Die Voraussetzungen einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 KStG seien erfüllt. Insbesondere liege das Merkmal der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) bereits ab dem 01.09.2014 vor. § 12 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG) ordne bei einer Verschmelzung die umfassende und vorbehaltlose Rechtsnachfolge in die steuerliche Position des übertragenden Rechtsträgers an (sogenannte Fußstapfentheorie). In der Folge sei der Klägerin die finanzielle Eingliederung der B-GmbH in die A-GmbH ab dem 01.09.2014 zuzurechnen. Dass die A-GmbH nicht mit steuerlicher Rückwirkung zum 01.09.2014, sondern nur mit steuerlicher Rückwirkung zum 01.01.2015 auf die Klägerin verschmolzen worden sei, stehe dem nicht entgegen. Nach dem Wortlaut des Gesetzes komme es auch nicht zu einer Aufteilung des zuzurechnenden Einkommens auf die A-GmbH und die Klägerin.

Das FA macht mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts geltend und beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe:

II.

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und mangels Spruchreife zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Das FG hat zwar zu Recht entschieden, dass die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG auch die Statusfrage des Bestehens oder Nichtbestehens einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft nach § 14 KStG erfasst und im Streitfall die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG vorlag. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen aber nicht aus, um abschließend entscheiden zu können, ob im Streitjahr sämtliche Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft zwischen der Klägerin als Organträgerin und der B-GmbH als Organgesellschaft erfüllt waren.

1. Nach § 179 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) muss eine gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ausdrücklich gesetzlich angeordnet sein. Dies ist darauf zurückzuführen, dass abgestufte (mehrstufige) Steuerverwaltungsverfahren, die von der Grundkonzeption des § 157 Abs. 2 AO abweichen, aufgrund des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes – GG –) einer besonderen gesetzlichen Regelung bedürfen; die damit unverzichtbare Rechtsgrundlage für ein mehrstufiges Verfahren kann nicht durch allgemeine Zweckmäßigkeitserwägungen ersetzt werden (z.B. Großer Senat des Bundesfinanzhofs – BFH –, Beschluss vom 11.04.2005 – GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; Senatsbeschluss vom 13.05.2013 – I R 39/11, BFHE 241, 1, BStBl II 2016, 434; BFH-Urteil vom 20.11.2018 – VIII R 39/15, BFHE 263, 112, BStBl II 2019, 239; Senatsurteil vom 17.05.2023 – I R 42/19, juris. Sofern die gesonderte Feststellung bestimmter materiell-rechtlich maßgebender Rechengrößen nicht gesetzlich

vorgesehen ist, muss über diese Größen grundsätzlich unmittelbar bei der Veranlagung des Steuerpflichtigen entschieden werden (vgl. auch Senatsurteile vom 10.04.2019 – I R 15/16, BFHE 265, 56, BStBl II 2022, 266; vom 17.05.2023 – I R 42/19, juris).

a) Für die Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft sieht § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG vor, dass das dem Organträger zuzurechnende Einkommen und damit zusammenhängende andere Besteuerungsgrundlagen gegenüber dem Organträger und der Organgesellschaft gesondert und einheitlich festzustellen sind. Diese Feststellungen sind nach § 14 Abs. 5 Satz 2 KStG für die Besteuerung des Einkommens des Organträgers und der Organgesellschaft bindend. Nach § 34 Abs. 9 Nr. 9 KStG i.d.F. des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 20.02.2013 (BGBl I 2013, 285, BStBl I 2013, 188) gelten diese Vorschriften erstmalig für nach dem 31.12.2013 beginnende Feststellungszeiträume und damit auch im Streitjahr.

b) Die vom FG tenorierten Feststellungen sind von dem Gesetzesbefehl des § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG erfasst. Dies gilt insbesondere für die Feststellungen, dass das der Klägerin als Organträgerin zuzurechnende Einkommen der B-GmbH im Streitjahr ... € und die Minderabführungen der B-GmbH aus organschaftlicher Zeit ... € betragen.

aa) Die gesonderte Feststellung des der Klägerin als Organträgerin zuzurechnenden Einkommens ist in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG (ausdrücklich) angeführt.

bb) Zusätzlich ordnet § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG die Feststellung „damit zusammenhängende(r) andere(r) Besteuerungsgrundlagen“ an. Hiervon wird auch die vom FG geforderte Feststellung der Minderabführungen aus organschaftlicher Zeit nach § 14 Abs. 4 KStG erfasst (so auch Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 1141; Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 304; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 529c; Dötsch/Pung, Der Betrieb – DB – 2013, 305, 313; Brühl, GmbH-Rundschau – GmbHR – 2021, 166, 168; Drüen, Der Konzern 2013, 433, 440; a.A. Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 938; kritisch auch Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 682o). Dies folgt schon aus der Verknüpfung der Minderabführungen mit dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos in § 27 Abs. 6 KStG.

cc) Auch der zwischen den Beteiligten allein streitige Status des Bestehens oder Nichtbestehens einer Organschaft ist – zumindest „incidenter“ (so Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 14 KStG Rz 1142; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 926 und 932)- Gegenstand der in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG angeordneten Feststellung der „damit“ (Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens) „zusammenhängende(n) andere(n) Besteuerungsgrundlagen“ (vgl. auch Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 372; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 795; Dötsch/Pung, DB 2013, 305, 313; ähnlich Rödder, Die Unternehmensbesteuerung -Ubg – 2012, 717, 723 und Teiche, Deutsches Steuerrecht – DStR – 2013, 2197, 2200 [„faktisch“]; a.A. Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 305; Drüen in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 4.34; Drüen, Der Konzern 2013, 433, 446 ff.; kritisch auch Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 682f; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 529d [„erhebliche Zweifel“]). Denn ohne das Bestehen einer Organschaft kann kein dem Organträger zuzurechnendes Einkommen festgestellt werden. Die Statusfeststellung ist als Vorbedingung für die Feststellung des zuzurechnenden Einkommens die stärkste Form „damit zusammenhängender Besteuerungsgrundlagen“. Die Einbeziehung der Statusfeststellung in § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG widerspricht deshalb nicht dem Grundsatz gesetzlicher Feststellungsklarheit und damit auch nicht dem Gebot der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG sowie dem Gebot effektiven Rechtsschutzes nach Art. 19 Abs. 4 GG (a.A. Drüen in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 4.34).

Für dieses Ergebnis spricht auch der Wille des Gesetzgebers. Denn nach der Begründung des Gesetzentwurfs (BTDrucks 17/10774, S. 20) sollte § 14 Abs. 5 KStG auch die grundlegende Feststellung umfassen, dass eine steuerlich anzuerkennende Organschaft vorliegt. Außerdem gehört im Rahmen des vergleichbar formulierten § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO („im Zusammenhang stehende andere Besteuerungsgrundlagen“) die vergleichbare Situation des Bestehens einer Mitunternehmerschaft ebenfalls zu den möglichen Feststellungen (z.B. BFH-Urteil vom 20.08.2015 – IV R 12/12, BFH/NV 2016, 412).

Dem steht nicht entgegen, dass zum Zeitpunkt des Erlasses des Feststellungsbescheids insbesondere die Voraussetzung der tatsächlichen Durchführung des EAV noch nicht abschließend beurteilt werden kann (so aber Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 529d). Dieser Umstand ist zwar zutreffend beschrieben, gilt aber gleichermaßen, wenn hierüber in einem Körperschaftsteuerbescheid entschieden wird. Für den Fall einer Änderung der Beurteilung einzelner Tatbestandsmerkmale kommt es allein auf die Systematik der verfahrensrechtlichen Änderungsvorschriften an.

2. Auf dieser Grundlage hat das FG zutreffend entschieden, dass die Klage zulässig ist, soweit sie auf den Erlass eines Feststellungsbescheids nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG und gegen den Gewerbesteuermessbescheid gerichtet war.

a) Die Sachurteilsvoraussetzungen für die Klage auf Erlass einer gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG lagen vor.

aa) Zutreffende Klageart ist die von der Klägerin erhobene Verpflichtungsklage (§ 40 Abs. 1 Variante 2 FGO). Die Klägerin wendet sich mit ihrer Klage gegen die Ablehnung einer gesonderten und einheitlichen Feststellung durch negativen Feststellungsbescheid. Jedenfalls dann, wenn – wie im Streitfall – der erstmalige Erlass eines positiven Feststellungsbescheids erreicht werden soll, ist hierfür die Verpflichtungsklage einschlägig (z.B. Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 40 Rz 59). Die in dem Klagebegehren enthaltene Aufhebung des negativen Feststellungsbescheids wird von dieser Verpflichtungsklage umfasst (Gräber/Levedag, Finanzgerichtsordnung, 9. Aufl., § 40 Rz 26, m.w.N.). Die Feststellungsklage ist gegenüber der Verpflichtungsklage subsidiär (§ 41 Abs. 2 FGO).

bb) Die Klägerin ist zudem nach § 40 Abs. 2 FGO klagebefugt. Sie hat die Klage sowohl in ihrer Stellung als mögliche Organträgerin als auch in ihrer Eigenschaft als Rechtsnachfolgerin der möglichen Organgesellschaft (B-GmbH) eingelegt. Sowohl Organträgerin als auch Organgesellschaft sind Feststellungsbeteiligte des Verfahrens nach § 14 Abs. 5 KStG, die von der Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung betroffen sind; als solche sind sie klagebefugt.

Die Rechtsprechung hat dies (auch) für die Organgesellschaft schon ausdrücklich erkannt (BFH-Urteil vom 01.07.2020 – XI R 20/18, BFHE 269, 525, BStBl II 2021, 296, m.w.N., Verfassungsbeschwerde eingelegt, Aktenzeichen des Bundesverfassungsgerichts 2 BvR 926/21; bestätigt durch BFH-Urteil vom 18.08.2021 – XI R 43/20, BFHE 274, 124). Im Streitfall kommt es auf den hierzu geführten Meinungsstreit aber im Ergebnis nicht an, da sich die Klage gegen einen negativen Feststellungsbescheid richtet, der zur Folge hat, dass die Organgesellschaft ihr Einkommen selbst versteuern muss. Unter diesen Umständen liegt in jedem Fall eine Beschwer vor (einschränkend aber Brühl, DStR 2021, 313, 317 – der dortige Verweis auf das Senatsurteil vom 30.01.2013 – I R 35/11, BFHE 240, 304, BStBl II 2013, 560 [zu Bescheiden über die Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos] könnte allerdings die Unterschiede bei den Feststellungsbeteiligten nicht ausreichend berücksichtigt haben). Aus § 352 AO und § 48 FGO sind für den Streitfall keine Einschränkungen erkennbar.

cc) Dass kein Vorverfahren im Sinne des § 44 FGO durchgeführt wurde, ist unerheblich, da die Voraussetzungen einer Sprungklage nach § 45 FGO erfüllt sind. Das FA hat innerhalb eines Monats nach Zustellung der Klageschrift einer Sprungklage zugestimmt.

b) Auch die Sachurteilsvoraussetzungen für die Klage gegen den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag lagen vor.

Insbesondere ist diese Klage nicht nach § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO unzulässig, da der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag im Verhältnis zu dem Feststellungsbescheid nach § 14 Abs. 5 KStG kein Folgebescheid ist (Brühl, GmbHR 2021, 166, 168; Teiche, DStR 2013, 2197, 2201). Vielmehr wird der Gewerbesteuermessbetrag in einem eigenständigen Verfahren ermittelt (vgl. auch Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 368; Drüen, Der Konzern 2013, 433, 437; jeweils m.w.N.). Auch § 35b des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) führt nicht dazu, dass ein Verhältnis von bindendem Grundlagenbescheid und Folgebescheid besteht (z.B. Kontny in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 35b Rz 8, m.w.N.). Eine faktische Grundlagenfunktion (vgl. BFH-Beschluss vom 31.05.2010 – X B 163/09, BFH/NV 2010, 2082, Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 35b Rz 3, m.w.N.) reicht hierfür nicht aus.

In der Folge ist auch die Statusfrage für die Gewerbesteuer allein im Rahmen des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag zu entscheiden (Drüen in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 4.57). Über die Frage, ob das FG im angefochtenen Urteil anstelle der Verpflichtung des FA zur Null-Festsetzung die Aufhebung des Bescheids über den Gewerbesteuermessbetrag hätte aussprechen müssen (so Brühl, GmbHR 2021, 166, 168), muss in einem Revisionsverfahren des FA nicht entschieden werden.

3. Verpflichtet sich eine Europäische Gesellschaft, Aktiengesellschaft oder Kommanditgesellschaft auf Aktien mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, so ist das Einkommen der Organgesellschaft unter bestimmten Voraussetzungen dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Zu diesen Voraussetzungen gehört unter anderem, dass der Gewinnabführungsvertrag auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen ist und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt wird (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Darüber hinaus muss der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (finanzielle Eingliederung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG). Die Beteiligung an der Organgesellschaft muss zudem ununterbrochen während der gesamten Dauer der Organschaft einer inländischen Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO des Organträgers zuzuordnen sein (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG).

Sofern sich eine andere als die in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (und damit auch eine inländische GmbH) wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen, gelten nach § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG die §§ 14 bis 16 KStG entsprechend. Darüber hinaus sind die zusätzlichen Voraussetzungen des § 17 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 KStG zu berücksichtigen.

Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der § 14 oder § 17 KStG, gilt sie gewerbesteuerrechtlich als Betriebsstätte des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

4. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass zwischen der Klägerin (als Organträgerin) und der B-GmbH (als Organgesellschaft) für das Streitjahr die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG) schon vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Klägerin (01.09.2014) an erfüllt war.

a) Der Senat hat bereits in seinen Urteilen vom 28.07.2010 – I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67) zu den Auswirkungen umwandlungssteuerrechtlicher Vorgänge auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG erkannt und für den Fall der Einbringung einer Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft nach § 20 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 1995 entscheidend auf die Anwendung von § 12 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 22 Abs. 1 und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 abgestellt. Aus diesen Vorschriften folge, dass die übernehmende Körperschaft umfassend und vorbehaltlos in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft eintrete (sogenannte Fußstapfentheorie). Dies gelte auch für die körperschaftsteuerrechtlichen Organschaftsvoraussetzungen. Deshalb sei es ausreichend, wenn ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft eine finanzielle Eingliederung zunächst zum übertragenden Rechtsträger und anschließend zum übernehmenden Rechtsträger bestehe. Ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur ist und ob dieses Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst wird, blieb in diesen Urteilen offen.

b) Der Senat hält an dieser Rechtsprechung fest. Sie ist auf den Streitfall übertragbar, obwohl hier – abweichend zu den Sachverhalten, die den Urteilen vom 28.07.2010 – I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67) zugrunde lagen – der Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft (01.09.2014) nicht mit dem umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag (01.01.2015) zusammenfällt. Denn der übernehmende Rechtsträger tritt hinsichtlich der finanziellen Eingliederung auch dann nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG in die Rechtsstellung des übertragenden Rechtsträgers ein, wenn der umwandlungssteuerliche Übertragungstichtag nicht auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft zurückbezogen wird.

aa) Der Umstand, dass die Fragen, ob die finanzielle Eingliederung rechtlicher oder rein tatsächlicher Natur ist und ob dieses Merkmal von der umwandlungssteuerlichen Rückwirkung nach § 20 Abs. 7 und Abs. 8 Satz 1 i.V.m. § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 erfasst wird, in den Senatsurteilen vom 28.07.2010 – I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) und I R 111/09 (BFH/NV 2011, 67) offen bleiben konnten, hat bereits deutlich gemacht, dass allein die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG zur finanziellen Eingliederung in den übernehmenden Rechtsträger (Organträger) führen kann und nicht zusätzlich die Voraussetzungen einer umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung auf den Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorliegen müssen. Die Rechtsinstitute der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge und der umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung stehen gleichberechtigt nebeneinander; sie können den gleichen Zeitraum betreffen, müssen es aber nicht. Dies entspricht im Ergebnis auch der ganz überwiegenden Auffassung in der Literatur (Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 206 f.; Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, UmwStG Anhang 1 Rz 22a; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 14 KStG Rz 949; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anhang 4 „Umwandlungen und Organschaft“, Rz 44 f.; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 116; Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 294; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 158a und 523; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 224; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl,

Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 12 UmwStG Rz 84; Wisniewski in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 12 Rz 90; Beinert/M. Marx in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 12.65; Brühl, DStR 2021, 313, 315; Hierstetter in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2. Aufl., Rz 20.42; Klauack, Der Steuerberater 2023, 161, 164 ff.; Prinz/Solowjef, DB 2023, 1433, 1438 f.; Pichler, Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht, 2015, S. 195 ff.; Rödder, DStR 2011, 1053, 1054; Schneider/Ruoff/Sistermann, Finanz-Rundschau 2012, 1, 11; Walter, GmbHR 2020, 1098, 1100; Walter, GmbHR 2021, 226, 228; wohl auch Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 468.0.1). Für die Gegenauffassung der Finanzverwaltung (Bundesministerium der Finanzen – BMF –, Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz Org.02 Satz 2 und 02.03; vgl. auch van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 2 Rz 60) sind im Wortlaut des § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG und im Zweck dieser Regelungen keine Anhaltspunkte erkennbar.

Die Anwendung der Fußstapfentheorie ist dabei auch nicht auf diejenigen Fälle beschränkt, in denen das Unternehmen der Organgesellschaft zuvor ein Teilbetrieb des übertragenden Rechtsträgers war. Mit seinen Ausführungen zur Teilbetriebseigenschaft als „stärkste Form der Eingliederung“ hat der Senat in dem Urteil vom 28.07.2010 – I R 89/09 (BFHE 230, 408, BStBl II 2011, 528) lediglich begründet, weshalb die Fußstapfentheorie auch auf eine Sachverhaltskonstellation ausgedehnt wurde, bei der die für die finanzielle Eingliederung maßgebliche Beteiligung an der Organgesellschaft erst durch eine rückwirkende Ausgliederung entstanden war.

bb) Das FA kann dem nicht mit Erfolg entgegenhalten, dass die Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft als systematische Durchbrechung des steuerrechtlichen Subjektprinzips eine restriktive Auslegung zur Folge haben müsse.

Zwar folgt aus dem Ausnahmecharakter der Organschaft eine grundsätzlich strenge Auslegung der gesetzlichen Regelungen über die Voraussetzungen der Körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft (vgl. Senatsurteile vom 02.11.2022 – I R 29/19, BFHE 278, 469, BStBl II 2023, 405 und I R 37/19, BFHE 278, 480, BStBl II 2023, 409; jeweils m.w.N.). In Umwandlungsfällen werden diese Regelungen aber durch die umwandlungssteuerrechtlichen Vorschriften ergänzt. Diese sehen in § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine umfassende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge vor (zum Verhältnis von § 12 Abs. 3 UmwStG zu § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG vgl. auch Kahle/Liedgens, Deutsche Steuer-Zeitung 2023, 533, 542 f., m.w.N.). Selbst eine grundsätzlich enge Auslegung der Organschaftsvoraussetzungen kann nicht dazu führen, diese umwandlungssteuerrechtlichen Sonderregelungen zu negieren, zumal das Merkmal der finanziellen Eingliederung nicht personengebunden ist, sondern der Mehrheitsbeteiligung an der Organgesellschaft anhaftet, die mit der Umwandlung auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Aus Sicht der Organgesellschaft ändert die Umwandlung auf der Ebene des Organträgers nichts an der „Eingliederung“ in ein anderes Unternehmen.

Ein umfassendes Verständnis der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge führt auch nicht dazu, dass die Regelungen zur umwandlungssteuerlichen Rückbeziehung obsolet werden. Dies zeigt sich schon daran, dass die umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge nicht für sämtliche Umwandlungen des Umwandlungssteuergesetzes Anwendung findet (vgl. § 23 Abs. 1 und Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Außerdem bleibt die umwandlungssteuerliche Rückbeziehung insbesondere dann von Bedeutung, wenn es um die Zurechnung des Einkommens geht, das die Organgesellschaft in einem bereits abgeschlossenen Wirtschaftsjahr erzielt hat (vgl. hierzu Pichler, Die ertragsteuerliche Organschaft im Umwandlungssteuerrecht, 2015, S. 201 ff.).

cc) Soweit das FA einwendet, dass ohne Berücksichtigung des umwandlungssteuerlichen Übertragungszeitpunkts eine zeitgleiche Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu zwei verschiedenen Konzernen möglich sei, ist dem entgegenzuhalten, dass der Übergang der finanziellen Eingliederung im Wege der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge nicht mit einer Verdoppelung des Zuordnungssubjekts gleichgesetzt werden kann. Insbesondere bedeutet dies nicht, dass es entgegen der gesetzlichen Systematik (Abführung des ganzen Gewinns an „ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen“) auch zu einer Zurechnung desselben Gewinns der Organgesellschaft zu zwei verschiedenen Organträgern kommen kann.

Wird bei der Organgesellschaft zum umwandlungssteuerlichen Übertragungstichtag ein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet, ist nur der ab diesem Zeitpunkt erzielte Gewinn an den neuen Organträger abzuführen und diesem steuerlich zuzurechnen. Wird dagegen – wie im Streitfall – kein Rumpfwirtschaftsjahr gebildet, ist handelsrechtlich keine Zwischenbilanz aufzustellen. Der zivilrechtliche Anspruch auf Gewinnabführung richtet sich hier allein danach, wer am Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft nach dem Gewinnabführungsvertrag anspruchsberechtigter Organträger ist (vgl. auch Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 523; BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz Org.19 Satz 2). Auch das Steuerrecht knüpft in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG an den gesamten Gewinn nach dem handelsrechtlichen Jahresabschluss zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an, so dass – entgegen der Auffassung des FG – keine Rechtsgrundlage für eine zeitanteilige unterjährige Einkommenszurechnung besteht (Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, UmwStG Anhang 1 Rz 22b; Walter, GmbHR 2021, 226, 228; vgl. auch BFH-Urteil vom 28.02.2013 – IV R 50/09, BFHE 240, 270, BStBl II 2013, 494 zum unterjährigem Gesellschafterwechsel bei einer Organträger-Personengesellschaft). Damit ist das Einkommen der Organgesellschaft in vollem Umfang ausschließlich dem neuen Organträger (der Klägerin) zuzurechnen.

Die zivilrechtliche Notwendigkeit einer Zwischenbilanz bei unterjähriger Beendigung oder unterjährigem Beginn des EAV (vgl. hierzu Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14.12.1987 – II ZR 170/87, BGHZ 103, 1; Koch, Aktiengesetz, 17. Aufl., § 302 Rz 11) sowie die steuerliche Rückwirkung der unterjährigen Beendigung eines EAV aus wichtigem Grund (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 und 3 KStG) führen zu keinem anderen Ergebnis. Bei der Verschmelzung auf Ebene des Organträgers kommt es gerade nicht zu einer unterjährigen Beendigung des EAV – vielmehr geht der EAV aufgrund zivilrechtlicher Gesamtrechtsnachfolge (§ 20 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes) auf den neuen Organträger über (z.B. Winter in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz/Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 20 UmwG Rz 58).

dd) Soweit kritisiert wird, die alleinige Maßgeblichkeit der umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge führe zu Missbrauchs- und Gestaltungsmöglichkeiten (insbesondere zur Nutzung von Verlusten entgegen § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG und zur Übertragung von Verlusten der Organgesellschaft im Rahmen des § 8c Abs. 1 Satz 1 und 5 KStG), weist der Senat darauf hin, dass das Gesetz auch an anderen Stellen eine nachträgliche Rückbeziehung körperschaftsteuerrechtlicher Organschaftsvoraussetzungen zulässt. Insbesondere muss der Gewinnabführungsvertrag nach § 14 Abs. 1 Satz 2 KStG nicht vor Beginn des ersten Organschaftsjahres abgeschlossen werden, sondern es reicht aus, dass er bis zum Ende des ersten Organschaftsjahres zivilrechtlich wirksam wird. Regelungen dieses Inhalts verdeutlichen, dass den Rechtsfolgen einer Rückbeziehung nicht allgemein der Einwand etwaiger Missbrauchs- oder Gestaltungsmöglichkeiten entgegen gehalten werden kann.

c) Schließlich kann sich das FA auch nicht mit Erfolg darauf berufen, dass sich aus jüngeren Senatsentscheidungen eine abweichende Rechtsauffassung ergebe.

Dies betrifft zunächst das Senatsurteil vom 10.05.2017 – I R 19/15 (BFHE 258, 344, BStBl II 2019, 81). Dort ging es darum, dass die Anteile an der Organgesellschaft erst zeitlich nach dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, auf den es gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG ankommt, im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden waren. Deshalb konnte eine nachfolgende umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge gemäß § 12 Abs. 3 UmwStG nicht dazu führen, dass die finanzielle Eingliederung schon ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft vorgelegen hat. Die finanzielle Eingliederung lag auch beim übertragenden Rechtsträger zu diesem Zeitpunkt (noch) nicht vor. Der übernehmende Rechtsträger kann aber nur in eine solche Rechtsstellung eintreten, die der übertragende Rechtsträger bereits inne hatte.

Auch der Senatsbeschluss vom 05.11.2014 – I B 34/14 (BFH/NV 2015, 356) führt zu keinen gegenteiligen Erkenntnissen. Die Anwendung der Fußstapfentheorie nach § 12 Abs. 3 UmwStG auf das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung scheiterte dort schon daran, dass es um eine Abspaltung zur Aufnahme auf Ebene der Organgesellschaft ging. Deshalb sah der Senat keinen Anhaltspunkt, dass § 12 Abs. 3 UmwStG auf Ebene des Organträgers dazu führen könnte, gegenüber der neuen Organgesellschaft die Voraussetzung der finanziellen Eingliederung zu erfüllen.

Aus dem Senatsurteil vom 16.04.2014 – I R 44/13 (BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303) lassen sich schließlich ebenfalls keine abweichenden Schlüsse ziehen. Zwar hat der Senat zum gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivileg nach § 9 Nr. 2a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes 2009 (GewStG 2009) entschieden, dass für das dortige stichtagsbezogene Beteiligungserfordernis (Beteiligung von mindestens 15% zu Beginn des Erhebungszeitraums) weder § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG noch § 12 Abs. 3 UmwStG anwendbar seien. Maßgebend war hierfür aber die Abgrenzung zwischen rein stichtagsbezogenen Beteiligungserfordernissen und solchen, für die es auf einen Zeitraum ankommt. Die finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG muss aber ununterbrochen vom Beginn des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft an vorliegen und ist deshalb – abweichend zum Beteiligungserfordernis nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2009 – gerade nicht stichtags-, sondern zeitraumbezogen. Soweit im Senatsurteil vom 10.05.2017 – I R 51/15 (BFHE 258, 351, BStBl II 2018, 30) auch bei der finanziellen Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 KStG von einer zeitpunktbezogenen Regelung gesprochen wird, diene dies lediglich der Abgrenzung zu Merkmalen, die nicht nur bezogen auf den Zeitraum des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, sondern bezogen auf die Laufzeit des Gewinnabführungsvertrags vorliegen müssen.

5. Ungeachtet des Umstands, dass zwischen den Beteiligten mit Blick auf die von ihnen erörterten weiteren Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft kein Streit besteht und der Senat insoweit von Ausführungen absehen kann, ist die Sache nicht spruchreif, da das FG keine tatsächlichen Feststellungen zur Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers getroffen hat (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG). Daher ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

a) Insbesondere fehlen jegliche Feststellungen, ob die A-GmbH und die Klägerin nur inländische oder auch ausländische Betriebsstätten hatten und welcher Betriebsstätte die Beteiligung an der B-GmbH im Streitjahr zuzuordnen war (vgl. auch Brühl, DStR 2021, 313, 317 zum Urteil des Hessischen FG vom 14.05.2020 – 4 K 412/19, EFG 2020, 1344 – nachgehend Senatsurteil vom 11.07.2023 – I R 21/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Aufgrund der typischerweise international ausgerichteten Geschäftstätigkeit der Vercharterung von Seeschiffen kann ohne diese Feststellungen nicht abschließend entschieden werden, ob die Voraussetzungen einer körperschaft- und gewerbesteuerrechtlichen Organschaft vollständig erfüllt waren. Dem FG wird daher aufgegeben, die entsprechenden Feststellungen im zweiten Rechtsgang nachzuholen.

b) Zum weiteren Verlauf des Verfahrens wird auf Folgendes hingewiesen:

aa) Das Merkmal der Zuordnung der Beteiligung an der Organgesellschaft zu einer inländischen Betriebsstätte des Organträgers (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG) kann – wie die finanzielle Eingliederung – Gegenstand einer umwandlungssteuerlichen Rechtsnachfolge nach § 12 Abs. 3 i.V.m. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG sein (Brink in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 233u; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., Anh. 4 Rz 41; Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 294a; Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 14 Rz 301 und 303; Brühl/Weiss, Ubg 2020, 715, 718 f.; Rödder in Lüdicke/Mellinghoff/Rödder [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 341, 345 ff.; im Ergebnis auch Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 159b).

Zur Begründung nimmt der Senat grundsätzlich auf die obigen Ausführungen zum Merkmal der finanziellen Eingliederung Bezug. Hinzu kommt, dass die Besitzzeitanrechnung nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ausdrücklich an die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen anknüpft und insoweit eine Anrechnung des Zeitraums der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers beim übernehmenden Rechtsträger vorsieht. Davon wird auch das Merkmal des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 KStG erfasst, auch wenn hier nicht nur die Zugehörigkeit der Beteiligung an der Organgesellschaft zum Betriebsvermögen des übertragenden Rechtsträgers maßgeblich ist, sondern zusätzlich die Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte.

bb) Durch die Verschmelzung der Organgesellschaft (B-GmbH) auf die neue Organträgerin (Klägerin) im Jahr 2017 ist während der Mindestvertragslaufzeit des EAV eine sogenannte Konfusion eingetreten. Dadurch ist der EAV vor Ablauf der Mindestvertragslaufzeit des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG erloschen. Das FG ist aber zutreffend davon ausgegangen, dass dies in entsprechender Anwendung des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 KStG unschädlich war. Die Konfusion stellt einen wichtigen Grund für die Nichteinhaltung der Mindestvertragslaufzeit dar (BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz Org.04 Satz 2; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 214 f.; Brandis/Heuermann/Krumm, § 14 KStG Rz 164; Neumann in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 14 Rz 278; Brühl, GmbHR 2021, 166, 167).

6. Die Kostenentscheidung wird dem FG übertragen (§ 143 Abs. 2 FGO).

Entscheidung 5 - BFH Urteil vom 5.9.2023 – IV R 24/20

Tenor:

Die Revision der Klägerin und die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 26.06.2020 – 4 K 3437/11 werden als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Klägerin zu 59% und der Beklagte zu 41% zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) – die W-GbR – aufgrund des Bezugs von gewerblichen Einkünften aus der Beteiligung an der A-GmbH & Co. KG (A-KG) in vollem Umfang sowohl einkommensteuerrechtlich als auch gewerbsteuerrechtlich als Gewerbebetrieb gilt.

An der im Jahr 1994 gegründeten Klägerin waren W zu 50% sowie D und G zu jeweils 25% beteiligt. Die Klägerin vermietete den ganz überwiegenden Teil ihres Grundbesitzes an die Z-GmbH & Co. KG (Z-KG), an der zunächst nur W als Kommanditistin (ursprünglich mit 25%, ab dem 01.01.2006 mit 50%) sowie seit dem xx.xx.2004 auch G und D als Kommanditisten (jeweils mit 10%) beteiligt waren. Weitere Grundstücksteilflächen vermietete die Klägerin an die A-KG (bis Ende 1997) sowie an fremde Dritte.

Die A-KG wurde im Jahr 1995 gegründet. Komplementärin ist die A-GmbH. Als Kommanditisten der A-KG waren im Handelsregister – neben weiteren Personen – die Gesellschafter der Klägerin eingetragen. Der die Gründung der A-KG begleitende Notar hatte im Zusammenhang mit der Handelsregisteranmeldung vom xx.04.1995 darauf hingewiesen, dass die Kommanditanteile anteilig von den Gesellschaftern der Klägerin übernommen werden müssten, da eine GbR nicht Kommanditistin sein könne.

Im Gesellschaftsvertrag der A-KG vom xx.07.1995 waren allerdings W, D und G „in Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung [W-GbR]“ als Kommanditisten benannt.

Im August 1997 erhöhten die Gesellschafter der Klägerin ihre Kommanditeinlagen bei der A-KG. Im Jahr 2001 folgte eine weitere Erhöhung auf nunmehr 41.300 € (W) beziehungsweise jeweils 20.650 € (D und G). Wie sich aus der Anmeldung der Erhöhung der Kommanditeinlagen zum Handelsregister im Jahr 2001 ergibt, war ursprünglich vorgesehen, dass die Klägerin selbst die erhöhte Kommanditeinlage übernehmen sollte. Dies wurde jedoch vom Registergericht beanstandet, so dass in der Folge eine geänderte Handelsregisteranmeldung dahingehend vorgenommen wurde, dass die Erhöhungen der Kommanditanteile auf die einzelnen Gesellschafter der Klägerin entfallen sollten.

Im Jahr 2007 kam es zum Verkauf der Kommanditanteile an der A-KG. Ausweislich des notariellen Vertrags vom 29.06.2007 übertrugen die Gesellschafter der Klägerin „in Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung [W-GbR]“ einen der W-GbR als Veräußerin zustehenden Kommanditeil von 82.600 € an der A-KG auf die W-GmbH, die im Wege der Sonderrechtsnachfolge als Kommanditistin in die A-KG eintreten sollte. Während in der zunächst eingereichten Handelsregisteranmeldung von der Übertragung des Kommanditeils der Klägerin in Höhe von 82.600 € die Rede war, wurde die Anmeldung auf Intervention des Notars dahin abgeändert, dass die Übertragung der Kommanditeinlagen der Gesellschafter der Klägerin in Höhe von 41.300 € beziehungsweise jeweils 20.650 € auf die W-GmbH angemeldet wurde.

In ihren Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung wies die Klägerin für die Jahre 1995 bis 2001 für ihre Gesellschafter auf der Grundlage von Gewinnermittlungen nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die ihrerseits wiederum jeweils auf einem zum 31.12. des Jahres erstellten Vermögensstatus fußten, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung aus. Von diesen grenzte die Klägerin erstmals im Jahr 1996 von der A-KG bezogene gewerbliche Beteiligungseinkünfte ab. Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt – FA –) stellte für die Jahre 1995 und 1996 erklärungsgemäß Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie für beide Jahre gewerbliche Einkünfte in Höhe des Gewinnanteils an der A-KG fest. Zuvor hatte das FA in einem Schreiben vom 28.05.1997 die Frage der gewerblichen Prägung der Einkünfte aufgrund der Beteiligung an der A-KG angesprochen, hieraus aber keine Konsequenzen gezogen. Für das Jahr 1997 erfasste das FA im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellungsbescheid) vom 30.09.1998 zunächst unter Hinweis auf § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. die erklärten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, bevor es in dem Änderungsbescheid vom 14.07.2003 wiederum eine Aufteilung in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus Gewerbebetrieb vornahm. Für die Jahre 1998 bis 2000 erfasste das FA die erklärten Einkünfte als solche aus Gewerbebetrieb, während es im Jahr 2001 erneut erklärungsgemäß eine Aufteilung in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und Einkünfte aus Gewerbebetrieb vornahm. Im Jahr 2002 erklärte schließlich die Klägerin selbst die von ihr erzielten Einkünfte insgesamt als solche aus Gewerbebetrieb.

In der steuerlichen Ergebnisermittlung für das Streitjahr 2005 ging die Klägerin erstmals davon aus, dass die aus der Grundstücksvermietung an die Z-KG erzielten Einkünfte als Sonderbilanzergebnis bei der Z-KG und nicht als Einkünfte der Klägerin auszuweisen seien. Dies beruhte darauf, dass die an die Z-KG vermieteten Grundstücksteilflächen aufgrund der Beteiligung der Gesellschafter der Klägerin an der Z-KG als Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Klägerin bei der Z-KG eingestuft wurden. Dabei wurde der anteilige an die Z-KG vermietete Grundbesitz der Gesellschafter D und G in den für diese im Rahmen des Jahresabschlusses der Z-KG erstellten Sonderbilanzen zum 31.12.2005 jeweils mit einem Wert in Höhe von 498.091,54 € ausgewiesen, der aus dem mit den ursprünglichen Anschaffungs-/Herstellungskosten gleichgesetzten Teilwert zum 01.01.2005 abzüglich der Abschreibung 2005 abgeleitet wurde, während der entsprechende Grundstücksanteil der Gesellschafterin W zum 31.12.2005 mit dem Buchwert angesetzt wurde. Die Abschreibungen für die Gesellschafter D und G wurden dabei in der Annahme der Buchwertfortführung berechnet, weil der Ansatz der Teilwerte für Abschreibungszwecke gemäß § 7 Abs. 1 Satz 5 EStG als nicht zulässig angesehen wurde.

Da die Gesellschafterin W ab dem 01.01.2006 mit 50% an der Z-KG beteiligt war, ging die Klägerin für das Streitjahr 2006 vom Vorliegen einer mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung aus, aufgrund derer die an die Z-KG vermieteten Grundstücksteilflächen nunmehr originäres Betriebsvermögen der Klägerin darstellten. Die bisher als Sonderbetriebsvermögen bei der Z-KG bilanzierten Grundstücksanteile überführte die Klägerin gemäß § 6 Abs. 5 Satz 2 EStG zum Buchwert in ihr Gesamthandsvermögen. Hinsichtlich der Absetzung für Abnutzung (AfA) für Gebäude der auf die Gesellschafter D und G entfallenden und aus dem Sonderbetriebsvermögen der Z-KG transferierten Grundstücksanteile ging die Klägerin auch im Jahr 2006 weiterhin von der Annahme der Buchwertfortführung aus. In gleicher Weise verfuhr sie hinsichtlich der an Dritte vermieteten Grundstücksanteile, die von allen Gesellschaftern zum 01.01.2006 erstmals in das Betriebsvermögen der Klägerin eingebracht worden waren.

Erstmals zum 31.12.2006 stellte die Klägerin für die Gesellschafter D und G steuerliche Ergänzungsbilanzen auf, in denen aufgrund der Annahme, dass die von diesen Gesellschaftern an die Z-KG vermieteten Teilflächen zum 01.01.2005 zum Teilwert in das Sonderbetriebsvermögen dieser Gesellschafter bei der Z-KG eingelegt worden waren, steuerliche Mehrwerte von jeweils 205.368,49 € und ein entsprechendes Ergänzungskapital für jeden der beiden Gesellschafter erfasst wurden. Für die Gesellschafterin W ging die Klägerin hingegen davon aus, dass die Einlage der von ihr anteilig an die Z-KG vermieteten Grundstücksteilflächen mit der Ingangsetzung der Klägerin zum Buchwert erfolgt sei.

In den Gewinnfeststellungsbescheiden für die Streitjahre 2003 bis 2006 vom 11.05.2005 (2003), vom 05.04.2006 (2004), vom 19.03.2007 (2005) und vom 03.03.2008 (2006) stellte das FA die Einkünfte der Klägerin erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) als solche aus Gewerbebetrieb fest. Einen Ergänzungsbilanzverlust der Gesellschafter D und G weist der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2006 nicht aus. Gewerbesteuermessbescheide erließ das FA – wie schon für die Jahre 1995 bis 2002 – nicht, da es davon ausging, dass wegen der Kürzung des Gewerbeertrags gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 bis 5 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) „keine Gewerbesteuerpflicht“ bestehe.

In den für die A-KG für die Jahre ab 1995 ergangenen Gewinnfeststellungsbescheiden stellte das FA jeweils einen auf die Klägerin als Kommanditistin entfallenden Anteil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest. Die für die Gewinnfeststellungen 2003 und 2004 der A-KG bestehenden Vorbehalte der Nachprüfung hob das FA mit Bescheiden vom 17.11.2005 gemäß § 164 Abs. 3 AO auf. Mit Bescheid vom 20.07.2010 hob das FA den Vorbehalt der Nachprüfung für die Gewinnfeststellung 2005 auf. Auch dieser Bescheid war an die A-GmbH als Empfangsbevollmächtigte der A-KG gerichtet. Die Aufhebung der Vorbehalte der Nachprüfung für die Gewinnfeststellungen 2006 und 2007 in den Bescheiden vom 20.07.2010 (2006) und vom 30.07.2010 (2007) erfolgte im Wege der Einzelbekanntgabe nach § 183 Abs. 2 AO. Die Bescheide waren an die Klägerin als Gesellschafterin der A-KG gerichtet.

Die Klägerin veräußerte ihren gesamten Grundbesitz im Januar/März 2008 an die Z-KG, wodurch die mitunternehmerische Betriebsaufspaltung im Verhältnis zur Z-KG beendet und der Betrieb der Klägerin – nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG)- aufgegeben wurde.

Die bei der Klägerin durchgeführte Betriebsprüfung, die die Streitjahre 2003 bis 2006 betraf und die mit Bericht vom 06.07.2010 abschloss, gelangte zu der Auffassung, dass die Einkünfte der Klägerin in rückwirkender Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006, 2878) -EStG 2007 – insgesamt als gewerblich zu qualifizieren seien, da die Klägerin neben ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auch Einkünfte aus ihrer Beteiligung an der gewerblich tätigen A-KG erzielt habe. Obwohl die Anteile an der KG laut Handelsregisterauszug von den einzelnen Gesellschaftern gehalten würden, handele es sich bei dem KG-Anteil um Betriebsvermögen der Klägerin, da eine Eintragung unter der Firmierung als Grundstücks-GbR bis 2001 nicht möglich gewesen sei. Indessen werde das Halten des KG-Anteils durch die Klägerin selbst eindeutig durch deren Auftreten als Kommanditistin der KG im Außen- und Innenverhältnis belegt. Die Einkünfte der Klägerin seien daher auch der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Der Ausweis der von der Klägerin an die Z-KG vermieteten Grundstücks- und Gebäudeanteile als steuerliches Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter D und G zum 31.12.2005 müsse nach § 6 Abs. 5 EStG mit dem Buchwert (jeweils 292.723,07 € statt bisher 498.091,45 €) erfolgen, da die Übertragung dieser Anteile aus dem Betriebsvermögen der Klägerin erfolgt sei. Ein Ausweis von Mehrwerten in Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter D und G sei daher nicht erforderlich. Eine Gewinnauswirkung ergebe sich daraus nicht.

Das FA setzte diese Prüfungsfeststellungen mit den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewinnfeststellungsbescheiden 2003 bis 2006 vom 29.07.2010 gegenüber der Klägerin um. Die jeweilige Feststellung der laufenden Gesamthandseinkünfte blieb unverändert; ergänzend stellte das FA jeweils erstmals einen Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft fest und rechnete diesen den Gesellschaftern der Klägerin anteilig zu. Einen Ergänzungsbilanzverlust der Gesellschafter D und G enthielt der Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2006 weiterhin nicht. Zudem setzte das FA erstmals mit Bescheiden vom 13.08.2010 gegenüber der Klägerin Gewerbesteuermessbeträge fest.

Gegen diese Gewinnfeststellungs- und Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2003 bis 2006 legte die Klägerin Einspruch ein. Die während des Einspruchsverfahrens am xx.xx.2011 verstorbene W wurde von ihrem minderjährigen Sohn L (geboren am xx.xx.2009) beerbt. Bis zu dessen 28. Lebensjahr ist die Testamentsvollstreckung durch Rechtsanwalt R angeordnet. Mit Einspruchsentscheidungen vom 10.10.2011 wies das FA die Einsprüche als unbegründet zurück.

Mit Schreiben vom 08.12.2011 beantragte die Klägerin zudem, die Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG für die Jahre 2005 bis 2007 gemäß § 164 Abs. 2 AO zu ändern. In diesen sollten nicht mehr die Klägerin selbst, sondern die an ihr beteiligten Gesellschafter als Kommanditisten ausgewiesen werden, da nach der zivilrechtlichen Rechtsprechung bei Gründung der KG eine GbR mangels Rechtsfähigkeit nicht Gesellschafterin einer KG habe werden können und als solche auch nicht im Handelsregister eintragungsfähig gewesen sei. Daher hätten die Gesellschafter der Klägerin nach notarieller Belehrung beschlossen, selbst Gesellschafter der A-KG zu werden. So sei es auch im Handelsregister eingetragen worden. Somit seien die bislang der Klägerin als GbR zugerechneten Erträge den Gesellschaftern zuzurechnen. Eine Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung in jenen Bescheiden sei ihr – der Klägerin – nicht bekanntgegeben worden. Da sie – wie dem FA bekannt sei – im Jahr 2007 aus der A-KG ausgeschieden sei, sei eine Bekanntgabe gemäß § 183 Abs. 2 AO beziehungsweise gegebenenfalls gemäß § 183 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 1 Satz 2 AO erforderlich.

Dies veranlasste das FA, die die Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung beinhaltenden – mit Ausnahme der Adressierung gegenüber den jeweils vorangegangenen Bescheiden unveränderten – Feststellungsbescheide 2005 bis 2007 für die A-KG mit Datum vom 26.06. beziehungsweise 02.07.2012 im Wege der Einzelbekanntgabe erneut bekanntzugeben.

Die gegen diese Feststellungsbescheide gerichteten Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 04.12.2013 ebenfalls als unbegründet zurück.

Die Klägerin hat sowohl gegen die Einspruchsentscheidungen vom 10.10.2011 (Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2006, Gewerbesteuermessbescheide 2003 bis 2006 betreffend die Klägerin) als auch gegen die Einspruchsentscheidung vom 04.12.2013 (Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 betreffend die A-KG) Klage erhoben. Das FG hat die Klageverfahren mit Beschluss vom 31.03.2014 verbunden.

Das FG, das die A-KG und die ehemaligen Gesellschafter der Klägerin beziehungsweise deren Rechtsnachfolger beigeladen hat, hat die Klage mit Urteil vom 26.06.2020 – 4 K 3437/11 als teilweise begründet angesehen. Es hat die gegenüber der Klägerin erfolgten Gewerbesteuermessbetragsfestsetzungen 2003 bis 2005 aufgehoben und die die Klägerin betreffenden Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2005 entsprechend geändert, das heißt die gesonderten und einheitlichen Feststellungen des Gewerbesteuermessbetrags der Gesellschaft und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft aufgehoben. Im Übrigen hat es die Klage jedoch abgewiesen.

Hiergegen wenden sich sowohl die Klägerin als auch das FA mit ihren Revisionen.

Die Klägerin rügt, das Urteil des FG widerspreche Bundesrecht, soweit es davon ausgehe, sie sei seit 1995 als Kommanditistin und Mitunternehmerin der A-KG anzusehen. Zudem wendet sie ein, die mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 2007 eingeführte Abfärberegulation sei verfassungswidrig, weil sie gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) verstoße. Darüber hinaus verstoße die vom FG seiner Entscheidung zugrunde gelegte, in § 52 Abs. 32a EStG 2007 angeordnete rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 2007 bis (im Streitfall) in das Jahr 1995 gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot und somit gegen das Rechtsstaatsprinzip.

Die Klägerin beantragt,

1. das angefochtene FG-Urteil aufzuheben, soweit es die Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG für die Jahre 2005 bis 2007 betrifft, und diese Gewinnfeststellungsbescheide, alle vom (zuletzt) 26.06. beziehungsweise 02.07.2012, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 04.12.2013 dahingehend zu ändern, dass die Klägerin in diesen nicht als Mitunternehmerin der A-KG ausgewiesen wird,

2. das angefochtene FG-Urteil auch insoweit aufzuheben, als es die Gewinnfeststellungsbescheide der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2006 vom 29.07.2010 betrifft und diese – insoweit unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 10.10.2011 – für die Jahre 2003 bis 2005 dahin zu ändern, dass die aus der Vermietung von Grundstücken erzielten Einkünfte als solche aus Vermietung und Verpachtung festgestellt werden, und für das Jahr 2006 dahin zu ändern, dass der laufende Gesamthandsgewinn auf den Betrag festgestellt wird, der sich ergibt, wenn bei den fremdvermieteten, zum 01.01.2006 in das Betriebsvermögen eingebrachten Gebäuden AfA in Höhe von nicht mehr als 84.753,30 € berücksichtigt werden, und dass ein Ergänzungsbilanzverlust für die Gesellschafter G und D in Höhe von jeweils 10.586 € berücksichtigt wird,

3. die Revision des FA zurückzuweisen.

Zudem regt die Klägerin an, das Verfahren auszusetzen und nach Art. 100 Abs. 1 GG eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) darüber einzuholen, ob § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG und § 52 Abs. 32a EStG 2007 verfassungswidrig sind.

Das FA beantragt,

1. das angefochtene FG-Urteil aufzuheben, soweit dieses die Gewerbesteuerermessbescheide der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2005 vom 13.08.2010, die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 10.10.2011 und die in den Bescheiden über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2005 vom 29.07.2010 enthaltenen Feststellungen des Betrags des Gewerbesteuerermessbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile sowie die hierzu insoweit ergangene Einspruchsentscheidung vom 10.10.2011 aufgehoben hat, und die Klage insoweit abzuweisen,

2. die Revision der Klägerin zurückzuweisen.

Das beigetretene Bundesministerium der Finanzen (BMF) und die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt.

Das FA und das BMF rügen die Verletzung von Bundesrecht. Das FG habe § 2 GewStG nicht angewandt, obwohl die Voraussetzungen der Norm erfüllt seien. Es habe unzutreffender Weise im Anschluss an das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 06.06.2019 – IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) angenommen, die Klägerin als vermögensverwaltende Personengesellschaft, die kraft Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG als Gewerbebetrieb gelte, unterhalte nach verfassungskonformer Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG keinen der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetrieb.

Entscheidungsgründe:

Die Revisionen sind unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

Die Revision der Klägerin ist ohne Erfolg, da das FG die Klage gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 der A-KG zutreffend als unbegründet abgewiesen hat (hierzu unter A.). Auch hat es ohne Rechtsfehler die gegen die Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2006 der Klägerin gerichtete Klage als unbegründet angesehen, weil die Klägerin als Mitunternehmerin der A-KG gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG bezogen hat (hierzu unter B.). Die Revision des FA ist ebenfalls unbegründet, denn das FG hat § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zutreffend verfassungskonform dahin ausgelegt, dass die Klägerin als gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt (hierzu unter C.).

A. Die Revision der Klägerin ist unbegründet, soweit sie die Gewinnfeststellungsbescheide 2005 bis 2007 der A-KG betrifft.

Das FG hat die gegen die Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG gerichtete Klage ohne Rechtsfehler als unbegründet abgewiesen. Die in den Gewinnfeststellungsbescheiden der A-KG für die Jahre 2005 bis 2007 vom 26.06. beziehungsweise 02.07.2012 vorgenommene Zurechnung von Gewinnanteilen an die Klägerin als Mitunternehmerin der A-KG ist rechtmäßig. Daher kann dahinstehen, ob die von der Klägerin begehrte Änderung der Gewinnfeststellungsbescheide verfahrensrechtlich zulässig wäre.

I. Mitunternehmer im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG ist, wer zivilrechtlich Gesellschafter einer Personengesellschaft ist oder – in Ausnahmefällen – eine diesem wirtschaftlich vergleichbare Stellung innehat, Mitunternehmerisiko trägt und Mitunternehmerinitiative entfaltet sowie die Absicht zur Gewinnerzielung hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 22.06.2017 – IV R 42/13, BFHE 259, 258, Rz 32, m.w.N.).

1. Die Klägerin war – seit 1995 bis zur Veräußerung der Anteile im Jahr 2007 – Mitunternehmerin der A-KG. Die entsprechende Würdigung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Der Senat ist an die Würdigung des FG gebunden, wenn diese – wie im Streitfall – möglich ist und das FG weder gegen Denkgesetze verstoßen noch wesentliche Umstände vernachlässigt hat (z.B. BFH-Urteil vom 01.09.2022 – IV R 13/20, BFHE 277, 423, Rz 37).

a) Das FG hat zur Beantwortung der Frage, ob die Klägerin Mitunternehmerin der A-KG war, ohne Rechtsfehler maßgeblich auf den Gesellschaftsvertrag der A-KG vom xx.07.1995 abgestellt, der vorsieht, dass den Gesellschaftern der Klägerin „in Gesellschaft bürgerlichen Rechts unter der Bezeichnung [W-GbR]“ ein Kommanditanteil in Höhe von 120.000 DM (12%) zusteht. Entstehungstatbestand und Grundlage der KG ist der Abschluss des Gesellschaftsvertrags. Durch ihn werden die Rechtsbeziehungen zwischen den Gesellschaftern im Innenverhältnis begründet (vgl. z.B. Mock in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, HGB, 5. Aufl., § 161 Rz 29; Casper in Großkomm HGB, 5.

Aufl., § 161 Rz 27). Die Beschlussfassung der Gesellschafter entscheidet darüber, wer Kommanditist der Gesellschaft wird. Demgegenüber wirkt die Eintragung im Handelsregister für die Begründung der Gesellschafterstellung als Kommanditist nur deklaratorisch (z.B. Casper in Großkomm HGB, 5. Aufl., § 162 Rz 32; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.02.2004 – IV R 70/02, BFHE 205, 199, BStBl II 2004, 423, unter 2.a, zum Beteiligtenwechsel). Daher musste das FG aufgrund des Umstands, dass im Handelsregister nicht die Klägerin, sondern deren Gesellschafter als Kommanditisten der A-KG eingetragen wurden, nicht zu dem Ergebnis gelangen, die Gesellschafter der Klägerin seien Mitunternehmer der A-KG gewesen.

b) Seine Annahme, die Klägerin selbst sei Mitunternehmerin der A-KG geworden, hat das FG – ohne dass dies revisionsrechtlich zu beanstanden wäre – durch die tatsächliche Umsetzung jener gesellschaftsvertraglichen Abrede vom xx.07.1995 bestätigt gesehen. Dabei hat es das Vorgehen der Beteiligten anlässlich der Erhöhung der Kommanditanteile an der A-KG im Jahr 2001 ebenso berücksichtigt wie jenes anlässlich der Veräußerung dieser Anteile im Jahr 2007. Dass es hieraus gefolgert hat, die Beteiligten hätten – in Übereinstimmung mit dem Gesellschaftsvertrag vom xx.07.1995 – die Klägerin als Inhaberin der Beteiligung an der A-KG angesehen, ist jedenfalls nachvollziehbar.

c) Aus der Tatsache, dass die im Zusammenhang mit der Gründung der A-KG eingereichte Handelsregisteranmeldung vom xx.04.1995 die Gesellschafter der Klägerin als Kommanditisten der A-KG benennt, musste das FG ebenfalls nicht schließen, dass die Gesellschafter der Klägerin Mitunternehmer der A-KG geworden sind. Das FG hat erwogen, ob die – vom Gesellschaftsvertrag abweichende – Anmeldung der Gesellschafter der Klägerin auf den konkludenten Abschluss eines entsprechenden Gesellschaftsvertrags hindeutet. Dies hat es jedoch in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise verneint, weil die Unterzeichnung des Gesellschaftsvertrags vom xx.07.1995 der Handelsregisteranmeldung zeitlich nachfolgte und nach dem Inhalt des Gesellschaftsvertrags die Klägerin selbst Kommanditistin war.

d) Dass es aufgrund der Intervention des Handelsregistergerichts beziehungsweise des Notars auch im Folgenden zur Änderung der jeweiligen Handelsregisteranmeldungen kam, hat das FG ebenfalls gewürdigt. Dabei konnte es zu dem Schluss gelangen, dass gleichwohl die Klägerin als Mitunternehmerin der A-KG anzusehen ist. Denn hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Gesellschafter der Klägerin aufgrund jener Beanstandungen tatsächlich ihre Meinung geändert haben und selbst Mitunternehmer der A-KG werden wollten und geworden sind, fehlen. Solche können – entgegen der Auffassung der Klägerin – auch nicht aus der salvatorischen Schlussklausel des Gesellschaftsvertrags hergeleitet werden.

Dieses Ergebnis wird insbesondere durch das Besteuerungsverfahren, das das FG ebenfalls in seine Würdigung einbezogen hat, bestätigt. In Anbetracht der Tatsache, dass die A-KG seit dem Jahr 1995 in ihren Feststellungserklärungen stets die Klägerin als Feststellungsbeteiligte genannt und dieser Einkünfte zugerechnet hat, erscheint die Würdigung des FG nachvollziehbar.

Dass die Klägerin dieses Vorgehen der A-KG erstmals mit Schreiben vom 08.12.2011 beanstandet hat, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn hieraus ergibt sich kein Rückschluss darauf, dass die Klägerin ihren ursprünglichen Entschluss, selbst Mitunternehmerin der A-KG zu werden, infolge der seinerzeit noch bestehenden zivilrechtlichen Rechtslage aufgegeben hat. Die Erklärung vom 08.12.2011 steht nicht nur ersichtlich im Zusammenhang mit der streitigen Aufwärtsabfärbung der Beteiligungseinkünfte und deren nachteiligen Rechtsfolgen für die Klägerin. Sie widerspricht auch dem langjährigen Verhalten der Klägerin selbst, die die Beteiligung an der A-KG durchgehend in ihrem jeweiligen Vermögensstatus ausgewiesen und seit 1996 von der A-KG bezogene Beteiligungseinkünfte erklärt hat.

2. Die Klägerin war danach Mitunternehmerin im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Anhaltspunkte dafür, dass ihre Befugnisse hinter denen eines Kommanditisten nach dem Regelstatut des Handelsgesetzbuchs zurückgeblieben sind (vgl. hierzu Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 266, m.w.N.) fehlen, zumal sowohl die Klägerin als auch die A-KG – wie dargelegt – ungeachtet der ihnen bekannten zivilrechtlichen Problematik einer Kommanditistenstellung zumindest bis Dezember 2011 übereinstimmend von einer Mitunternehmerstellung der Klägerin ausgegangen sind.

II. Dass die Klägerin als GbR nach der bis 2001 geltenden Rechtsprechung zivilrechtlich nicht Kommanditistin einer KG sein (vgl. zur Rechtsprechungsänderung u.a.: Beschluss des Bundesgerichtshofs – BGH – vom 16.07.2001 – II ZB 23/00, BGHZ 148, 291, m.w.N.) und auch nicht als solche in das Handelsregister eingetragen werden konnte, steht der Annahme einer Mitunternehmerstellung der Klägerin bei der A-KG nicht entgegen. Wie das FG ebenfalls zutreffend erkannt hat, bleibt ein unwirksames Rechtsgeschäft gemäß § 41 Abs. 1 Satz 1 AO jedenfalls für die Besteuerung erheblich, soweit und solange die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis dieses Rechtsgeschäfts gleichwohl eintreten und bestehen lassen. Dies steht im Einklang mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 – GrS 7/89 (BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691), der – in Kenntnis der zivilrechtlichen Rechtsprechung (unter C.III.1.)- festgestellt hat, eine GbR könne Obergesellschaft im Rahmen des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sein (unter C.IV. [Rz 120]).

1. Unwirksam ist ein Rechtsgeschäft, wenn es nach Maßgabe des Zivilrechts nichtig oder schwebend unwirksam ist (z.B. Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 10; Schlücke in Gosch, AO § 41 Rz 33).

§ 41 Abs. 1 Satz 1 AO bringt zum Ausdruck, dass es für Zwecke der Besteuerung auf den tatsächlich verwirklichten Sachverhalt und nicht auf die zivilrechtliche Wirksamkeit der zugrunde liegenden Vereinbarung ankommt, soweit und solange die Beteiligten aus der anfänglichen oder späteren Unwirksamkeit keine Folgerungen ziehen und das wirtschaftliche Ergebnis eintreten und bestehen lassen, den Vollzug also nicht rückgängig machen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 29.03.2012 – IV R 18/08, Rz 28). Danach besteht steuerrechtlich keine umfassende Bindung an das Zivilrecht. Vielmehr ordnet § 41 Abs. 1 Satz 1 AO dem Grunde nach an, dass die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts für die Besteuerung materiell-rechtlich unerheblich ist (vgl. Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 17).

Dabei erfasst die Regelung -anders als die Klägerin meint – alle Fälle der Unwirksamkeit von Rechtsgeschäften (Drüen in Tipke/Kruse, § 41 AO Rz 14) und damit auch solche, in denen sich die Unwirksamkeit des Rechtsgeschäfts aus dem Mangel an Rechtsfähigkeit eines Beteiligten ergibt (vgl. Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler – HHSp –, § 41 AO Rz 66; Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 11; Schlücke in Gosch, AO § 41 Rz 34).

Dementsprechend ist für die Annahme einer Mitunternehmerschaft nicht erforderlich, dass der Gesellschaftsvertrag allen formellen Anforderungen des Zivilrechts genügt. Eine Mitunternehmerschaft kann auch vorliegen, obwohl der Erwerb der Beteiligung oder der Gesellschaftsvertrag unwirksam war (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.07.2010 – IV R 100/06, Rz 31; vom 29.08.1973 – I R 242/71, BFHE 110, 514, BStBl II 1974, 100, unter 3.; Klein/Ratschow, AO, 16. Aufl., § 41 Rz 26; Drüen in Tipke/Kruse, § 41 AO Rz 26; Schlücke in Gosch, AO § 41 Rz 69, 71).

2. Danach ist es für die Annahme der Mitunternehmerstellung der Klägerin ohne Belang, dass diese sich, wenn keine Rückwirkung der Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Rechtsfähigkeit der GbR angenommen wird, aus der Sicht des Zivilrechts im Jahr 1995 nicht als Kommanditistin an der A-KG beteiligen konnte. Maßgebend ist vielmehr, dass die Beteiligten – wie dargelegt – nicht nur vereinbart haben, dass die Klägerin Kommanditistin der A-KG sein sollte, sondern sie den insoweit bestehenden, ihnen bekannten zivilrechtlichen Mangel unbeachtet gelassen und die Klägerin stets – wie die Feststellungserklärungen beider Gesellschaften belegen – als

Mitunternehmerin der A-KG behandelt haben. Aus diesem Grund führt auch die Tatsache, dass die Gesellschafter der Klägerin als Kommanditisten im Handelsregister eingetragen waren und diese Eintragung auch Außenwirkung (zum Beispiel hinsichtlich einer etwaigen Haftung) hatte, zu keinem anderen Ergebnis.

3. Anders als die Klägerin meint, scheidet die Anwendbarkeit des § 41 AO nicht etwa deshalb, weil es für das wirtschaftliche Ergebnis weitgehend irrelevant sei, ob W, D und G unmittelbar oder über die Klägerin an der A-KG beteiligt seien. Dies folgt bereits aus dem Grundsatz, dass mittelbare Beteiligungen unmittelbaren Beteiligungen nicht ohne gesetzliche Grundlage gleichzusetzen sind (vgl. hierzu 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 aa).

B. Die Revision der Klägerin gegen die für sie selbst ergangenen Gewinnfeststellungsbescheide 2003 bis 2006 ist ebenfalls unbegründet. Das FG hat die Klage zutreffend als unbegründet abgewiesen.

I. Das FG hat die Klage ohne Rechtsfehler als zulässig erachtet. Insbesondere musste es die Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid 2006 nicht insgesamt mangels Beschwer als unzulässig verwerfen, denn die Klägerin begehrt (neben der – aus der Minderung der AfA resultierenden – Erhöhung des Gesamthandsgewinns) den erstmaligen Ansatz eines Ergänzungsbilanzverlustes für D und G und macht damit eine Gewinnminderung geltend.

II. Das FG hat die Klage zutreffend als unbegründet angesehen. Es hat ohne Rechtsfehler angenommen, dass die Klägerin in den Jahren 2003 bis 2005 als Mitunternehmerin der A-KG gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb bezogen hat und diese Beteiligungseinkünfte dazu geführt haben, dass die von der Klägerin unternommene vermögensverwaltende Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (hierzu nachfolgend unter 1.). Entgegen der Auffassung der Klägerin ist weder die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG (hierzu nachfolgend unter 2.) noch die Anordnung der rückwirkenden Anwendung dieser Norm auf Veranlagungszeiträume vor 2006 in § 52 Abs. 3a EStG 2007 (hierzu nachfolgend unter 3.) verfassungswidrig. Hieraus folgt auch, dass der Gewinnfeststellungsbescheid 2006 rechtmäßig ist (hierzu nachfolgend unter 4.).

1. Die von der Klägerin aus der A-KG bezogenen Beteiligungserträge haben in den Streitjahren 2003 bis 2005 zu einer sogenannten Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG geführt.

a) Nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG gilt die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausübt (Alternative 1) oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht (Alternative 2). Dies gilt unabhängig davon, ob aus der Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ein Gewinn oder Verlust erzielt wird oder ob die gewerblichen Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG positiv oder negativ sind (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG).

aa) § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG i.d.F. des Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 12.12.2019 (BGBl I 2019, 2451) – WElektroMobFördG – findet im Streitfall Anwendung, weil der BFH während des gerichtlichen Verfahrens eingetretene rückwirkende Gesetzesänderungen zu beachten hat, soweit diese verfassungsrechtlich zulässig sind (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 – IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 28, m.w.N.).

bb) Mit der am 18.12.2019 in Kraft getretenen Neuregelung (vgl. Art. 39 Abs. 1 WElektroMobFördG) des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG hat der Gesetzgeber zum einen in dem neuen Satz 1 Alternative 1 den bis dahin in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG enthaltenen Zitierfehler korrigiert (statt „... im Sinne des Absatzes 1 Nummer 1 ...“; nun „... im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1 ...“), zum anderen die Vorschrift um einen neuen Satz 2 ergänzt. Der neue Satz 1 ist als bloße redaktionelle Klarstellung ohne Weiteres rückwirkend anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 30.06.2022 – IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 30). § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG enthält keine inhaltliche Änderung gegenüber der Vorgängerregelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG, die wiederum inhaltlich § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG nach Einfügung der Alternative 2 durch das Jahressteuergesetz 2007 entspricht. Die zu dieser Regelung entwickelten Grundsätze gelten daher unverändert fort.

b) Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG (sogenannte Aufwärtsabfärbung) liegen vor.

aa) Zwischen den Beteiligten steht nicht im Streit, dass die Klägerin in den Streitjahren mit Einkünfteerzielungsabsicht Grundbesitz vermietet und somit eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausgeübt hat.

bb) Zudem hat die Klägerin in den Streitjahren 2003 bis 2005 aus ihrer seit 1995 bestehenden Beteiligung an der A-KG als Mitunternehmerin gewerbliche Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezogen. Dies ist durch die entsprechenden Gewinnfeststellungsbescheide der A-KG (Grundlagenbescheide) mit bindender Wirkung für die Gewinnfeststellungsbescheide der Klägerin (Folgebescheide) festgestellt (§ 182 Abs. 1 Satz 1 AO). Für das Jahr 2005 verweist der Senat auf seine Ausführungen unter A. Für die Jahre 2003 und 2004 folgt dies aus den bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheiden vom 17.11.2005.

cc) Die Klägerin hat die Beteiligungseinkünfte als „andere Personengesellschaft“ im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG bezogen, denn auch eine GbR unterfällt dieser Regelung (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 30.06.2022 – IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 35, m.w.N.; vgl. auch Rätke in Herrmann/Heuer/Raupach – HHR –, § 15 EStG Rz 616; Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 613; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 149; vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 – GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C.IV.).

Soweit die Klägerin meint, da eine GbR bis 2001 nicht rechtsfähig gewesen sei, sei sie auch nicht als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 anzusehen gewesen, übersieht sie, dass die Rechtsprechung des BFH die GbR unabhängig von der Frage der zivilrechtlichen Rechtsfähigkeit (vgl. hierzu BGH-Beschluss vom 16.07.2001 – II ZB 23/00, BGHZ 148, 291) als Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 angesehen hat (z.B. BFH-Urteile vom 10.08.1994 – I R 133/93, BFHE 175, 357, BStBl II 1995, 171, unter II.2.c; vom 29.04.1993 – IV R 61/92, BFH/NV 1994, 89, unter 1.; vom 13.11.1997 – IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, unter 2.a, zur Innengesellschaft; vgl. auch Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 – GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691) und in Bezug auf die Streitjahre auch aus Sicht des Zivilrechts keine Zweifel mehr daran bestanden haben, dass eine GbR „Personengesellschaft“ im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG ist.

2. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ist in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht auch ohne Berücksichtigung einer Geringfügigkeitsgrenze, bis zu deren Erreichen die gewerblichen (Beteiligungs-)Einkünfte nicht auf die übrigen Einkünfte der Gesellschaft abfärben, verfassungsgemäß. Der Senat hält an seinen Ausführungen im Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 30 ff., zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2009) fest (anderer Ansicht z.B. Niehus, Die Unternehmensbesteuerung – Ubg – 2018, 713 ff.; Paus, Finanz-Rundschau – FR – 2019, 897 ff.; HHR/Stapperfend, § 15 EStG Rz 1402; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 150b).

a) Zwar liegt in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht eine Ungleichbehandlung der Personengesellschaft beziehungsweise – bezogen auf das Steuerrechtssubjekt – ihrer Gesellschafter gegenüber einer Einzelperson vor. Denn während die Einzelperson auch dann noch gleichzeitig eine beziehungsweise mehrere Einkunftsarten verwirklichen kann, wenn sie sich an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, können die Gesellschafter einer Personengesellschaft, die sich an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, in dieser Personengesellschaft keine weiteren Einkunftsarten verwirklichen, da die gesamte Tätigkeit der Personengesellschaft als Gewerbebetrieb gilt.

b) Diese Ungleichbehandlung erachtet der Senat jedoch in einkommensteuerrechtlicher Hinsicht für sachlich gerechtfertigt, denn die einkommensteuerrechtliche Abfärbung von Beteiligungseinkünften gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG dient der umfassenden Verstrickung des Gesellschaftsvermögens (vgl. auch Wendt, FR 2022, 473, 476) und damit einem legitimen Gesetzeszweck. Darüber hinaus verfolgt der Gesetzgeber auch mit der Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG die Erleichterung der Einkünfteermittlung durch die Konzentration auf nur eine Einkunftsart. Dies stellt ebenfalls einen legitimen Gesetzeszweck dar, selbst wenn das Ausmaß der Vereinfachung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG geringer ist als im Anwendungsbereich der Alternative 1 (BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 33).

c) Die Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ist mit Blick auf die verfolgten Ziele nach Auffassung des Senats verhältnismäßig. Sie fügt sich mit ihrer Typisierung in das Regelungssystem von Einkommen- und Körperschaftsteuer ein und gleicht – was die steuerliche Verstrickung von Wirtschaftsgütern betrifft – die Stellung von Personengesellschaften derjenigen von Kapitalgesellschaften an, die ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen (§ 8 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG –). Dabei stehen die mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG verbundenen Nachteile für die Personengesellschaft beziehungsweise ihre Gesellschafter in einem vertretbaren Verhältnis zu dem mit der Regelung verfolgten Ziel. Dies gilt insbesondere unter Berücksichtigung der aus Sicht des Senats gebotenen verfassungskonformen Auslegung des § 2 GewStG, die dazu führt, dass keine gewerbsteuerlichen Belastungen eintreten (BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37). Zudem ist zu beachten, dass die mit der Abfärbewirkung verbundene Gewerblichkeit – insbesondere bei der Umqualifizierung von Einkünften aus der Vermögensverwaltung – auch zu steuerlichen Vorteilen führen kann (vgl. im Einzelnen BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37) und für den Steuerpflichtigen die zumutbare Möglichkeit besteht, den mit der Abfärbung verbundenen Belastungen durch eine entsprechende gesellschaftsrechtliche Gestaltung, insbesondere die Gründung einer zweiten, personenidentischen Gesellschaft, zu entgehen. Somit führt die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht zu einer übermäßigen Belastung für die betroffene Personengesellschaft und ihre Gesellschafter (BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37).

d) Entgegen der Auffassung der Klägerin hat der Senat die Erwägungen des BVerfG-Beschlusses vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04 (BVerfGE 120, 1) nicht ohne Weiteres auf die vorliegend maßgebliche Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG übertragen, sondern eine differenzierte Betrachtung angestellt (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37, Rz 24 ff.). Dabei hat er unter anderem berücksichtigt, dass der bezweckten Vereinfachung der Einkünfteermittlung im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG weniger Bedeutung beigemessen werden kann (BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 37). Darüber hinaus unterstreichen die vom Senat für notwendig erachtete verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG und die hierzu angestellten

Erwägungen, dass er dem Gesetzeszweck des Schutzes des Gewerbesteueraufkommens im Anwendungsbereich des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ebenfalls eine andere Bedeutung beigemessen hat.

e) Eine sogenannte Bagatellgrenze – wie diese von der Rechtsprechung für gemischt tätige freiberufliche Personengesellschaften entwickelt wurde und die auch im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 EStG (sogenannte Seitwärtsabfärbung) zu beachten ist (vgl. hierzu ausführlich BFH-Urteil vom 30.06.2022 – IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 36 ff.)- gilt im Zusammenhang mit der Aufwärtsabfärbung nicht. Die Regelung ist auch ohne eine entsprechende Bagatellgrenze verfassungsgemäß.

aa) Die Rechtsprechung des BFH hat die sogenannte Bagatellgrenze entwickelt, um die Seitwärtsabfärbung bei gewerblichen Tätigkeiten von äußerst geringem Ausmaß mit Blick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz zu begrenzen. Das BVerfG hat die darin zum Ausdruck kommende restriktive Auslegung dieser Norm durch den BFH als eines von mehreren Argumenten zur Begründung der Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG in der für den Veranlagungszeitraum 1988 geltenden Fassung (= § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 1 EStG nach Einfügung der Alternative 2 durch das Jahressteuergesetz 2007) herangezogen (BVerfG-Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, Rz 131).

Auch wenn das BVerfG im Beschluss vom 15.01.2008 – 1 BvL 2/04 (BVerfGE 120, 1) die in der sogenannten Bagatellgrenze zum Ausdruck kommende restriktive Auslegung des Gesetzes durch den BFH als ein Argument für die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. angeführt hat, folgt hieraus nicht, dass für alle im Gesetz genannten „Abfärberegungen“ eine Bagatellgrenze unverzichtbar ist. Dementsprechend hat das BVerfG im Beschluss vom 26.10.2004 – 2 BvR 246/98 (BFH/NV 2005, Beilage 3, 259) die Verfassungsmäßigkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG i.d.F. des Steuerbereinigungsgesetzes 1986 vom 19.12.1985 (BGBl I 1985, 2436) bejaht, ohne sich mit einer Bagatellgrenze zu befassen.

bb) Zudem kann die Schaffung nicht im Gesetz vorgesehener Bagatellgrenzen durch die Rechtsprechung (wie auch immer diese konkret ausgestaltet sein mögen) nur ganz ausnahmsweise in Betracht kommen. Dies gilt erst recht in Ansehung der Neuregelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des WElektroMobFördG, der nunmehr vorsieht, dass die Seitwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob aus der Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird, und dass die Aufwärtsabfärbung unabhängig davon eintritt, ob die von der Obergesellschaft aus der Beteiligung bezogenen gewerblichen Einkünfte positiv oder negativ sind. Dabei hat der Gesetzgeber im Rahmen der Neuregelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 EStG zwar insgesamt auf die ausdrückliche Kodifizierung einer Bagatellgrenze verzichtet. Er hat jedoch in der Begründung des Gesetzentwurfs deutlich gemacht, dass die von der Rechtsprechung entwickelte Bagatellgrenze bei Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 EStG n.F. -und damit in den Fällen einer Seitwärtsabfärbung – weiterhin zu beachten ist (hierzu ausführlich BFH-Urteil vom 30.06.2022 – IV R 42/19, BFHE 278, 42, BStBl II 2023, 118, Rz 40 ff.). Eine vergleichbare Aussage für die Fälle der Aufwärtsabfärbung fehlt hingegen.

cc) Darüber hinaus ist die Schaffung einer Bagatellgrenze vorliegend entbehrlich, weil die Folgen der vom Gesetz gewollten umfassenden steuerlichen Verstrickung des Gesellschaftsvermögens der vermögensverwaltenden Obergesellschaft durch die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG begrenzt werden. Werden die Rechtswirkungen des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG durch eine solche Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG hinreichend beschränkt, bedarf es keiner zusätzlichen Bagatellgrenze für „äußerst geringe Beteiligungen“ beziehungsweise „den Bezug äußerst geringer Einkünfte aus einer solchen Beteiligung“ für den Bereich der einkommensteuerrechtlichen Abfärbung.

3. Die in § 52 Abs. 3a EStG 2007 angeordnete zeitliche Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007 auf Veranlagungszeiträume vor 2006, die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG fortwirkt, unterliegt ebenfalls keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken. Die Regelung verstößt insbesondere nicht gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot (so bereits BFH-Urteil vom 19.07.2018 – IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77, Rz 18, zur Vorgängerregelung; noch offen gelassen in BFH-Urteil vom 26.06.2014 – IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 10, 28; so auch Blischke/Desens in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 15 Rz E 23; zustimmend Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 189; Füssenich in Bordewin/Brandt, § 15 EStG Rz 3149; anderer Ansicht z.B. Niehus, Ubg 2018, 713, 718; HHR/Stapperfend, § 15 EStG Rz 1400, Stand Mai 2013 – Lfg. 257 –). Somit war auch keine Aussetzung des Verfahrens gemäß § 74 FGO zwecks Vorlage an das BVerfG geboten.

a) Die in § 52 Abs. 3a EStG 2007 angeordnete rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007, die in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG fortwirkt, stellt – jedenfalls für die Streitjahre vor 2006 – eine „echte“ Rückwirkung dar.

Eine Rechtsnorm entfaltet „echte“ Rückwirkung, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon für vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rz 56; vom 25.03.2021 – 2 BvL 1/11, BVerfGE 157, 177, Rz 52; vom 30.06.2020 – 1 BvR 1679/17, 1 BvR 2190/17, BVerfGE 155, 238, Rz 129). Im Steuerrecht liegt eine „echte“ Rückwirkung vor, wenn der Gesetzgeber eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abändert (BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 44, m.w.N.).

So verhält es sich im Streitfall. § 52 Abs. 3a EStG 2007 ordnet die Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007 für Veranlagungszeiträume vor 2006 und damit (auch) für solche an, die im Zeitpunkt der Verkündung des Jahressteuergesetzes 2007 am 18.12.2006 bereits abgeschlossen waren.

b) Diese „echte“ Rückwirkung ist ausnahmsweise verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

aa) Gesetze mit „echter“ Rückwirkung sind verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. Beschluss vom 07.07.2010 – 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05, BVerfGE 127, 1, Rz 56, m.w.N.). Nach der Rechtsprechung des BVerfG sind aber – ohne dass dies abschließend wäre – Fallgruppen anerkannt, in denen das rechtsstaatliche Rückwirkungsverbot durchbrochen ist (BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, Kammerentscheidungen des Bundesverfassungsgerichts – BVerfGK – 14, 338, Rz 14, m.w.N.). Das Rückwirkungsverbot findet im Grundsatz des Vertrauensschutzes nicht nur seinen Grund, sondern auch seine Grenze. Es gilt nicht, soweit sich kein Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte oder ein Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage sachlich nicht gerechtfertigt und daher nicht schutzwürdig war (so zuletzt BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 – 2 BvR 482/14, Rz 43, m.w.N.). So tritt das Rückwirkungsverbot namentlich dann zurück, wenn sich kein schützenswertes Vertrauen auf den Bestand des geltenden Rechts bilden konnte, etwa weil die Rechtslage unklar und verworren war (z.B. BVerfG-Beschlüsse vom 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, BVerfGK 14, 338, Rz 14 und vom 17.12.2013 – 1 BvL 5/08, BVerfGE 135, 1, Rz 67, 72, m.w.N.) oder weil ein Zustand allgemeiner und erheblicher Rechtsunsicherheit eingetreten war und für eine Vielzahl Betroffener Unklarheit darüber herrschte, was rechtens sei (z.B. BVerfG-Beschluss vom 02.05.2012 – 2 BvL 5/10, BVerfGE 131, 20, Rz 77, m.w.N.). Dem Gesetzgeber ist es unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes erst recht verfassungsrechtlich nicht verwehrt, eine Rechtslage rückwirkend festzuschreiben, die vor einer Rechtsprechungsänderung einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprach (BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, BVerfGK 14, 338, Rz 19). Bei einer

Rechtsprechungsänderung kann sich ein berechtigtes Vertrauen auf eine von höchstrichterlicher Rechtsprechung und damit allgemeiner Rechtsanwendungspraxis abweichende Rechtslage jedenfalls vor dieser Änderung nicht bilden, insbesondere wenn mit einer gesetzlichen Regelung keine Verschlechterung gegenüber dem Rechtszustand vor der Rechtsprechungsänderung verbunden war (BVerfG-Beschluss vom 12.07.2023 – 2 BvR 482/14, Rz 45, m.w.N.).

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der Gesetzgeber mit § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 i.V.m. § 52 Abs. 32a EStG 2007 in zulässiger Weise eine Rechtslage festgeschrieben, die vor dem BFH-Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) einer gefestigten Rechtsprechung und einheitlichen Rechtspraxis entsprochen hat. Die Klägerin konnte bis zum BFH-Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) nicht auf eine Rechtslage vertrauen, nach der eine Abfärbewirkung gewerblicher Beteiligungseinkünfte bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ausgeschlossen war. Ein schützenswertes Vertrauen auf den Fortbestand der erstmals in dem BFH-Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) niedergelegten Rechtsauffassung konnte sich ebenfalls nicht bilden (vgl. dazu BVerfG-Beschluss vom 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06, BVerfGK 14, 338, unter III.1.).

aaa) Nach der durch das Steuerbereinigungsgesetz 1986 mit Wirkung vom 25.12.1985 eingefügten Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 galt als Gewerbebetrieb in vollem Umfang die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer OHG, einer KG oder einer anderen Personengesellschaft, wenn die Gesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübt. Die Regelung führte dazu, dass die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft in vollem Umfang als Gewerbebetrieb galt, auch wenn sie nur teilweise gewerblich war. Die Vorschrift sollte ohne materielle Rechtsänderung die zuvor in § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG enthaltene gleichartige Regelung ersetzen (BTDrucks 10/3663, S. 8).

bbb) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 wurde mit dem Jahressteuergesetz 2007 durch die Anfügung eines weiteren Halbsatzes („oder gewerbliche Einkünfte im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 2 bezieht“) ergänzt. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG 2007 wurde angefügt, nachdem der BFH mit Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) – entgegen der bis dahin geltenden höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteile vom 08.12.1994 – IV R 7/92, BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264; vom 13.11.1997 – IV R 67/96, BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254; vom 18.04.2000 – VIII R 68/98, BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359) – entschieden hatte, dass eine Umqualifizierung der gesamten Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in gewerbliche Einkünfte allein aufgrund gewerblicher Beteiligungseinkünfte mangels originärer gewerblicher Tätigkeit ausscheide. Nach der Begründung der Regierungsvorlage sollte mit der Gesetzesänderung „die bisherige Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung wiederhergestellt und gesetzlich abgesichert werden“ (BTDrucks 16/2712, S. 44). Dabei habe (bereits) § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG a.F. verhindern sollen, dass bei einer Personengesellschaft neben gewerblichen Einkünften solche weiterer Einkunftsarten entstehen. Dieses Ziel werde verfehlt, wenn die Obergesellschaft neben ihren gewerblichen Einkünften als Mitunternehmerin noch Einkünfte aus einer anderen Einkunftsart erziele (BTDrucks 16/2712, S. 45; vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2014 – IV R 5/11, BFHE 246, 319, BStBl II 2014, 972, Rz 23).

ccc) Die höchstrichterliche Rechtsprechung vertrat bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags der A-KG am xx.07.1995 zu § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 die Auffassung, dass die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft (Obergesellschaft) an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) zur Folge habe, dass die gesamten Einkünfte der Obergesellschaft zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden (vgl. BFH-Urteil vom 08.12.1994 – IV R 7/92, BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264). Dass jenes -am 27.04.1995 (Leitsätze) beziehungsweise am 08.06.1995 (Leitsätze und vollständige Entscheidung) im Betriebs-Berater

veröffentlichte – Urteil die Beteiligung einer landwirtschaftlich tätigen Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft betraf, steht dem – anders als die Klägerin meint – nicht entgegen. Denn die Entscheidungsgründe des Urteils beziehen ausdrücklich auch die vermögensverwaltende Obergesellschaft in die Erwägungen zur Umqualifizierung nicht gewerblicher Einkünfte durch gewerbliche Beteiligungseinkünfte ein (so auch BFH-Beschluss vom 06.11.2003 – IV ER-S 3/03, BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376, unter 1.).

In den nachfolgenden Urteilen vom 13.11.1997 – IV R 67/96 (BFHE 184, 512, BStBl II 1998, 254, unter 2.c) und vom 18.04.2000 – VIII R 68/98 (BFHE 192, 100, BStBl II 2001, 359, unter II.5.d) hat der BFH seine Rechtsprechung bestätigt. Die dortigen Aussagen zur Abfärbewirkung durch das Halten einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen (Innen-)Personengesellschaft konnten – hierauf hat das FG zutreffend hingewiesen – nur in dem Sinne verstanden werden, dass auch gewerbliche Beteiligungseinkünfte einer vermögensverwaltenden Obergesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 zu einer Umqualifizierung ihrer übrigen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte führen. Dass diese Aussagen zur Abfärbewirkung nicht tragend waren, hat zwar Einfluss auf die Bindungswirkung der Erwägungen des BFH für den seinerzeit entschiedenen Streitfall, nicht aber auf deren Aussagegehalt zu der Frage, welche Auffassung die Rechtsprechung seinerzeit zur Aufwärtsabfärbung von Beteiligungseinkünften bei vermögensverwaltenden Gesellschaften vertreten hat. Dementsprechend hat auch der IX. Senat in seinem Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383, unter II.4.) ausdrücklich festgestellt, dass seine Entscheidung, nach der eine Abfärbung gewerblicher Beteiligungseinkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft ausgeschlossen ist, eine Abweichung von den genannten Urteilen darstelle (vgl. auch HHR/Rätke, § 15 EStG Rz 615). Dies ergibt sich auch aus dem im ersten Rechtsgang ergangenen Urteil des IX. Senats vom 27.06.1995 – IX R 11/93, IX R 12/93 (BFH/NV 1996, 319, unter II. [Rz 13]), in dem dieser unter Bezug auf das Urteil des IV. Senats vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) ausgeführt hat, dass gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 die Beteiligung einer nicht gewerblich tätigen Personengesellschaft an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft grundsätzlich dazu führe, dass die Einkünfte der Obergesellschaft insgesamt als gewerbliche Einkünfte einzuordnen seien.

ddd) Die Finanzverwaltung vertrat schon vor dem Urteil des IV. Senats vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) unter Verweis auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.02.1991 – GrS 7/89 (BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691) die Auffassung, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (Verfügung der Oberfinanzdirektion – OFD – Düsseldorf vom 11.02.1993 – S. 2241 A – St 11 H, Der Betrieb – DB – 1993, 510).

Sie hat sich im BMF-Schreiben vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) sodann dem BFH-Urteil vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) angeschlossen und festgestellt, der BFH habe entschieden, dass (auch) eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteilige, nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte erziele. Ergänzend klargestellt hat die Finanzverwaltung zudem, dass die Abfärberegelung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 nur in den Fällen eingreife, in denen die Beteiligung an der Untergesellschaft zum Gesamthandsvermögen einer ansonsten land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätigen Obergesellschaft gehöre. Diese Auffassung spiegelte sich auch in den Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) wider: Im Amtlichen Einkommensteuer-Handbuch (EStH) 1995 R 138 (5) hieß es, dass eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht. In EStH 2003 R 138 (5), EStH 2004 R 138 (5) und EStH 2005 R 15.8 (5) war geregelt, dass eine land- und forstwirtschaftlich, freiberuflich oder vermögensverwaltend tätige

Personengesellschaft, zu deren Gesamthandsvermögen eine Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft gehört, in vollem Umfang gewerbliche Einkünfte bezieht (jeweils Satz 4).

eee) Danach bestand in der Folge des BFH-Urteils vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) bereits zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gesellschaftsvertrags der A-KG eine Rechtslage, nach der auch vermögensverwaltende Personengesellschaften, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligen, davon ausgehen mussten, dass es zur Abfärbung kommt. Dementsprechend konnte auch die Klägerin nicht annehmen, dass ihre Beteiligungserträge aus der A-KG nicht zu einer Abfärbung führen würden.

Dem steht nicht entgegen, dass der IV. Senat in seinem Urteil vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) selbst angenommen hat, von der im Schrifttum vertretenen herrschenden Meinung abzuweichen, und dass er seine Entscheidung mit systematischen Erwägungen begründet hat. Auch der Umstand, dass dieses Urteil, wie der Prozessbevollmächtigte der Klägerin vorträgt, in der Fachliteratur umstritten gewesen sei, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Klägerin musste aufgrund dieses Urteils gleichwohl davon ausgehen, dass ihre Beteiligungserträge aus der A-KG zu einer Abfärbung führen würden.

Auch der Umstand, dass das BFH-Urteil vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) erst im Jahr 1996 – und damit nach der Gründung der A-KG – im Bundessteuerblatt veröffentlicht wurde, hat – anders als die Klägerin meint – keine Relevanz. Die dortige Veröffentlichung bringt lediglich zum Ausdruck, dass die Finanzverwaltung das entsprechende Urteil in gleichgelagerten Fällen allgemein zur Anwendung bringen will; sie verleiht dem Urteil jedoch keine andere Qualität oder Wirkung. Dies gilt erst recht vor dem Hintergrund, dass die Finanzverwaltung bereits vor Ergehen des BFH-Urteils vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) der Meinung war, dass die vermögensverwaltende Personengesellschaft, die sich an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft beteiligt, über § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 in vollem Umfang Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt (Verfügung der OFD Düsseldorf vom 11.02.1993 – S. 2241 A – St 11 H, DB 1993, 510).

Anders als die Klägerin meint, ist es auch nicht erforderlich, dass bereits im Zeitpunkt der Gründung der A-KG im Jahr 1995 eine gefestigte langjährige Rechtsprechung und einheitliche Rechtspraxis in Bezug auf die streitige Aufwärtsabfärbung bestanden hat. Es reicht vielmehr aus, dass die Klägerin infolge des BFH-Urteils vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) und der damit übereinstimmenden Verwaltungsauffassung nicht annehmen konnte, dass der Bezug von Beteiligungserträgen aus der A-KG bei ihr nicht zu einer Aufwärtsabfärbung führen würde. Damit konnte kein schützenswertes Vertrauen der Klägerin entstehen.

fff) Ein schutzwürdiges Vertrauen der Klägerin dahin, dass es infolge der Beteiligungserträge aus der A-KG nicht zu einer Aufwärtsabfärbung kommt, hätte sich erstmals mit der Rechtsprechungsänderung im Jahr 2004 bilden und längstens bis zum Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2007 Bestand haben können.

Allerdings war das Urteil des IX. Senats des BFH vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383), das am 17.11.2004 veröffentlicht worden ist, nicht geeignet, schutzwürdiges Vertrauen dahingehend zu begründen, dass sich eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (Obergesellschaft) mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung an einer gewerblich tätigen anderen Personengesellschaft (Untergesellschaft) beteiligen kann, ohne dass es zu einer Aufwärtsabfärbung kommt. Das Urteil stellt eine Einzelfallentscheidung des BFH dar, auf die die Finanzverwaltung im Mai 2005 mit einem Nichtanwendungserlass (BMF-Schreiben vom 18.05.2005, BStBl I 2005, 698) und der Gesetzgeber mit der Änderung des § 15 EStG durch das Jahressteuergesetz

2007 reagiert hat. In der Begründung zum Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2007 (BTDrucks 16/2712, S. 44) vom 25.09.2006 heißt es dementsprechend, mit der gesetzlichen Neuregelung solle die vor der Entscheidung des BFH vom 06.10.2004 bestehende Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung (R 15.8 Abs. 5 Satz 4 EStR 2005) wiederhergestellt werden.

Insoweit hat der Gesetzgeber durch die Neuregelung verfassungskonform die durch das BFH-Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) erfolgte Rechtsprechungsänderung rückwirkend beseitigt, indem er die im Zeitpunkt der Rechtsprechungsänderung 2004 bestehende gefestigte höchstrichterliche Rechtsprechung und einheitliche Rechtspraxis durch die Ergänzung des § 15 Abs. 3 EStG bestätigt hat. Die Rechte der Klägerin, die im Zeitraum zwischen der Rechtsprechungs- und Gesetzesänderung keine wirtschaftlichen Dispositionen in Bezug auf die Beteiligungseinkünfte aus der A-KG getroffen hat, wurden dadurch nicht verletzt. Denn die Situation der Klägerin hat sich infolge der Ergänzung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 durch das Jahressteuergesetz 2007 gegenüber dem Rechtszustand vor der Rechtsprechungsänderung nicht verschlechtert.

Dass der Gesetzgeber erst etwa zwei Jahre nach der Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) reagiert hat, führt – entgegen der Auffassung der Klägerin – zu keinem anderen Ergebnis. Denn die Betroffenen konnten aufgrund des BMF-Schreibens vom 18.05.2005 (BStBl I 2005, 698) weder davon ausgehen, dass die Finanzverwaltung die geänderte Rechtsauffassung des BFH akzeptieren wird, noch konnten sie annehmen, der Gesetzgeber werde nicht auf die geänderte BFH-Rechtsprechung reagieren. Dabei ist auch zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BVerfG bereits die Einbringung eines Gesetzentwurfs im Deutschen Bundestag (hier am 25.09.2006) das Vertrauen in den zukünftigen Bestand einer Rechtslage in Frage stellt (z.B. BVerfG-Beschluss vom 10.10.2012 – 1 BvL 6/07, BVerfGE 132, 302, Rz 55 ff.). Die Ausführungen des BVerfG im Beschluss vom 15.10.2008 – 1 BvR 1138/06 (BVerfGK 14, 338, Rz 16) stehen dem – anders als die Klägerin meint – nicht entgegen.

Der Auffassung der Klägerin, dass der Gesetzgeber erst nach drei Jahren auf die Rechtsprechungsänderung reagiert habe, kann sich der Senat nicht anschließen. Maßgebend ist insoweit die Veröffentlichung des BFH-Urteils vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) am 17.11.2004, nicht hingegen bereits der Anfragebeschluss des IX. Senats vom 22.07.2003 oder die Veröffentlichung des hierzu ergangenen Beschlusses des IV. Senats vom 06.11.2003 – IV ER-S 3/03 (BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376). Denn eine Änderung der Rechtsprechung ergibt sich allein durch das Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383).

cc) Die Ausführungen des IV. Senats im Beschluss vom 06.11.2003 – IV ER-S 3/03 (BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376, unter 5.b) führen ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Selbst wenn der Gesetzeswortlaut des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 verlangt hätte, dass die Personengesellschaft auch eine Tätigkeit im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1985 ausübt und es nicht genügt hätte, dass sie Einkünfte im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht und auch die Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG möglicherweise darauf hindeuten könnte, dass die damalige Abfärberegulation nicht auch vermögensverwaltende Personengesellschaften erfassen sollte (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 06.11.2003 – IV ER-S 3/03, BFHE 207, 462, BStBl II 2005, 376, unter 2. und 5.b), so ändert dies nichts daran, dass der BFH seit dem Urteil vom 08.12.1994 – IV R 7/92 (BFHE 176, 555, BStBl II 1996, 264) bis zur Rechtsprechungsänderung durch das Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) angenommen hat, dass die Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personenobergesellschaft an einer gewerblich tätigen Personenuntergesellschaft zur Folge hat, dass die gesamten Einkünfte der Personenobergesellschaft

zu Einkünften aus Gewerbebetrieb werden. Vor diesem Hintergrund kann sich die Klägerin nicht mit Erfolg – unter Verweis auf den vermeintlich eindeutigen Wortlaut des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 1985 oder dessen Gesetzeszweck – darauf berufen, sie habe darauf vertrauen können, eine Aufwärtsabfärbung infolge ihrer Beteiligung an der A-KG sei ausgeschlossen.

dd) Der Einwand der Klägerin, es habe keine einheitliche Verwaltungspraxis gegeben, nach der es auch bei vermögensverwaltenden GbR infolge der Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft zu einer Aufwärtsabfärbung gekommen sei, greift ebenfalls nicht durch. In Anbetracht des BMF-Schreibens vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) sieht der Senat keinen Anlass, das Vorliegen einer entsprechenden einheitlichen Verwaltungspraxis in Frage zu stellen. Verwaltungsanweisungen binden kraft der sich aus dem Behördenaufbau ergebenden Weisungsbefugnisse die nachgeordneten Verwaltungsdienststellen (vgl. Klein/Gersch, AO, 16. Aufl., § 4 Rz 21; Wernsmann in HHSp, § 5 AO Rz 189; vgl. auch BFH-Urteil vom 17.12.1959 – V 251/58 U, BFHE 70, 264, BStBl III 1960, 97, unter II. [Rz 17]). Dementsprechend besteht eine tatsächliche Vermutung dafür, dass die weisungsgebundene öffentliche Verwaltung die Verwaltungsvorschriften in ihrer Praxis beachtet hat (vgl. auch Wernsmann in HHSp, § 5 AO Rz 201; BGH-Urteil vom 28.09.1995 – IX ZR 158/94, unter II.1.a [Rz 8], m.w.N.).

Diese Vermutung hat die Klägerin nicht erschüttert oder widerlegt. Hierzu reicht es nicht aus, dass ihr Prozessbevollmächtigter ausgeführt hat, ihm sei aus seiner Praxis kein einziger Fall bekannt, in dem 1995 ein Finanzamt bei einer originär vermögensverwaltenden Personengesellschaft, die an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft beteiligt sei, aufgrund von § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG 1985 ausschließlich gewerbliche Einkünfte angesetzt habe. Auch die Darlegungen der Klägerin zum Verwaltungshandeln im konkreten Streitfall sind nicht geeignet, hinreichende Anhaltspunkte dafür zu liefern, dass – entgegen dem BMF-Schreiben vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621)- die Verwaltungspraxis für vermögensverwaltende Personengesellschaften, die an gewerblichen Personengesellschaften beteiligt waren, keine Aufwärtsabfärbung angenommen hat. Im Streitfall hat das FA im Schreiben vom 28.05.1997 das Problem der „gewerblichen Prägung“ der Einkünfte der Klägerin infolge der Beteiligung an der A-KG angesprochen, auch wenn es hieraus zunächst noch keine Konsequenzen gezogen hat. Für die Jahre 1998 bis 2000, 2002 sowie in den Streitjahren erfasste das FA die Einkünfte der Klägerin als solche aus Gewerbebetrieb. Dass es 2001 erklärungsgemäß eine Aufteilung in Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Gewerbebetrieb vornahm, kann die Vermutung, dass die Verwaltungspraxis sich an die Vorgaben des BFM-Schreibens vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) gehalten hat, nicht erschüttern. Hieraus folgt zwar, dass es in der Veranlagungspraxis in Einzelfällen zu Veranlagungen beziehungsweise Feststellungen kommen kann, die mit den (verbindlichen) Verwaltungsanweisungen nicht in Einklang stehen. Hieraus kann jedoch nicht der Schluss gezogen werden, dass die im BMF-Schreiben vom 13.05.1996 (BStBl I 1996, 621) niedergelegte Verwaltungsauffassung grundsätzlich keine Anwendung gefunden hat.

ee) Anders als die Klägerin meint, liegt es auch nicht in der Hand der Finanzverwaltung, den Vertrauensschutz des Bürgers durch den Erlass von Richtlinien und Erlassen entfallen zu lassen. Vorliegend hat die Verwaltung keinen aufgrund der Rechtsprechung zugunsten des Steuerpflichtigen bestehenden Vertrauensschutz durch eine die Rechtsprechung ablehnende Verwaltungsanweisung in Frage gestellt. Vielmehr konnte aufgrund der seit 1994 bestehenden höchstrichterlichen Rechtsprechung und der dieser folgenden Verwaltungspraxis bis zur Änderung der Rechtsprechung im Jahr 2004 kein Vertrauen des Bürgers dahin entstehen, dass die von einer vermögensverwaltenden GbR erzielten gewerblichen Beteiligungseinkünfte nicht zur Abfärbung führen würden.

Auch in Bezug auf die Rechtsprechungsänderung durch das BFH-Urteil vom 06.10.2004 – IX R 53/01 (BFHE 207, 466, BStBl II 2005, 383) gilt nichts anderes. Das der Rechtsprechungsänderung nachfolgende Handeln der Finanzverwaltung hat insoweit kein Vertrauen des Steuerpflichtigen in jene neue, geänderte Rechtsprechung zerstört, sondern lediglich -gemeinsam mit der nachfolgenden Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2007 – verhindert, dass Vertrauen in die neue, geänderte Rechtsprechung begründet werden konnte.

ff) Aufgrund der bereits im Zeitpunkt der Beteiligung der Klägerin an der A-KG bestehenden Rechtslage sieht der Senat keinen Anlass, die aus seiner Sicht verfassungskonforme echte Rückwirkung des § 52 Abs. 32a EStG i.d.F. des JStG 2007 zeitlich in dem von der Klägerin begehrten Umfang einzuschränken.

4. Aus den dargelegten Erwägungen folgt auch, dass das FG die Klage in Bezug auf das Streitjahr 2006 ebenfalls zutreffend als unbegründet angesehen hat.

Die AfA für die an die Z-KG vermieteten und für die Zeit vom 01.01. bis zum 31.12.2005 im Sonderbetriebsvermögen bei der Z-KG bilanzierten Grundstücksanteile des D und des G sowie die seit dem 01.01.2006 im Gesamthandsvermögen der Klägerin bilanzierten fremdvermieteten Grundstücksanteile aller Gesellschafter waren auf der Grundlage der fortgeführten Anschaffungs- und Herstellungskosten zu ermitteln. Denn die Grundstücke der Klägerin gehörten infolge der Aufwärtsabfärbung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG seit 1995 schon zu ihrem Betriebsvermögen. Ein Ausweis von Mehrwerten in Ergänzungsbilanzen für die Gesellschafter G und D kam somit nicht in Betracht, so dass kein Ergänzungsbilanzverlust festzustellen war. Auch war – anders als von der Klägerin begehrt – keine geminderte AfA und hieraus folgend kein erhöhter laufender Gesamthandsgewinn festzustellen, so dass die Frage, ob eine solche Änderung zulasten der Klägerin verfahrensrechtlich überhaupt noch möglich wäre, offen bleiben kann.

C. Die Revision des FA ist ebenfalls unbegründet.

Das FG hat § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zutreffend verfassungskonform dahin ausgelegt, dass ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG n.F. nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt und folgerichtig die Gewerbesteuermessbescheide 2003 bis 2005 und die in den Gewinnfeststellungsbescheiden 2003 bis 2005 enthaltenen gesonderten und einheitlichen Feststellungen des Gewerbesteuermessbetrags der Gesellschaft und die Feststellungen der auf die einzelnen Mitunternehmer der Klägerin entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag (vgl. zur Rechtsqualität der Feststellungen BFH-Urteile vom 14.01.2016 – IV R 5/14, BFHE 253, 67, BStBl II 2016, 875, Rz 26; vom 22.09.2011 – IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, Rz 21) aufgehoben.

I. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird, der Gewerbesteuer. Als Gewerbebetrieb definiert § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes.

1. Ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 Alternative 2 EStG gilt hingegen nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb (BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 19, 40; zustimmend Brandis/Heuermann/Drüen, § 2 GewStG Rz 111; vgl. auch Steinhauß, juris PraxisReport Steuerrecht 39/2019, Anm. 3; Schreiber, Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht 2019, 1172; Adrian, Steuern und Bilanzen 2019, 817; Schiffers, Ubg 2019, 529; Trossen, Ubg 2019, 531; Brandis/Heuermann/Bode, § 15 EStG Rz 230; kritisch z.B. Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz

30a; Pohl, Ubg 2019, 533; Krumm in Kirchhof/Seer, EStG, 22. Aufl., § 15 Rz 150b; Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl., § 15 Rz 188; anderer Ansicht Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 01.10.2020, BStBl I 2020, 1032). An diesem Verständnis des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG hält der Senat aus den im Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) dargelegten Gründen, auf die er zur Vermeidung von Wiederholungen verweist, fest.

2. Danach gilt auch die Klägerin – bezogen auf die Streitjahre 2003 bis 2005 – nicht als Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG.

II. Die gegen dieses Normverständnis erhobenen Einwendungen des FA sowie des BMF greifen – auch in ihrer Gesamtschau – nicht durch. Die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG ist – anders als das FA und das BMF meinen – nicht unzulässig, sondern aus den im BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) dargelegten Gründen geboten.

1. Die Grenzen verfassungskonformer Auslegung ergeben sich grundsätzlich aus dem ordnungsgemäßen Gebrauch der anerkannten Auslegungsmethoden. Eine Norm ist nur dann als verfassungswidrig zu erachten, wenn keine nach den anerkannten Auslegungsgrundsätzen zulässige und mit der Verfassung vereinbare Auslegung möglich ist. Lassen der Wortlaut, die Entstehungsgeschichte, der Gesamtzusammenhang der einschlägigen Regelung und deren Sinn und Zweck mehrere Deutungen zu, von denen eine zu einem verfassungsgemäßen Ergebnis führt, so ist diese geboten. Die Möglichkeit einer verfassungskonformen Auslegung endet allerdings dort, wo sie mit dem Wortlaut und dem klar erkennbaren Willen des Normgebers in Widerspruch träte. Das Ergebnis einer verfassungskonformen Auslegung muss demnach nicht nur vom Wortlaut des Gesetzes gedeckt sein, sondern auch die prinzipielle Zielsetzung des Normgebers wahren. Das gesetzgeberische Ziel darf nicht in einem wesentlichen Punkt verfehlt oder verfälscht werden (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 31.10.2016 – 1 BvR 871/13, 1 BvR 1833/13, Rz 34, m.w.N.).

2. Danach ist die vom Senat vorgenommene verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG geboten, da es ansonsten zu einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) käme.

a) Infolge der Umqualifizierung der Einkünfte einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft in solche aus Gewerbebetrieb unterfiele deren insgesamt erzielter Gewinn nach Maßgabe der Bestimmungen über die Ermittlung des Gewerbeertrags (§§ 7 ff. GewStG) der Gewerbesteuer. So würden auch die an sich nicht gewerblichen Einkünfte mit Gewerbesteuer belastet, woraus sich eine Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern ergäbe.

b) Die durch eine gewerbesteuerrechtliche Aufwärtsabfärbung verursachte Ungleichbehandlung wäre sachlich nicht gerechtfertigt und daher verfassungswidrig. Der Zweck der Sicherung des Gewerbesteueraufkommens kann nicht als Rechtfertigung dienen, da die Einkünfte aus der gewerblichen Untergesellschaft nach dem System des Gewerbesteuergesetzes bereits auf der Ebene der Untergesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen. Sie werden zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Gewerbesteuer aus dem Gewerbeertrag der Obergesellschaft nach § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt. Ohne eine einschränkende Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG käme es folglich dazu, dass ausschließlich dem Grunde nach nicht gewerbliche Einkünfte der Gewerbesteuer unterworfen würden (BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 40).

c) Das unter Verweis auf das BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11 (BVerfGE 148, 217, zu § 7 Satz 2 GewStG) vom BMF reklamierte weite gesetzgeberische Ermessen des demokratisch legitimierten Gesetzgebers führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn bei der Einführung des § 7 Satz 2 GewStG ging es um das legitime Ziel des Gesetzgebers, Steuergestaltungen zur Umgehung der

Gewerbsteuerpflicht zu bekämpfen, und um die insoweit an eine Rechtfertigung der Ungleichbehandlung von Mitunternehmerschaften zu stellenden Anforderungen. Im Streitfall kann jedoch – wie dargelegt – der Schutz des Gewerbesteueraufkommens nicht als Rechtfertigung der Ungleichbehandlung dienen.

d) Der Hinweis darauf, die Ungleichbehandlung von Personengesellschaften und Einzelunternehmern könne im Hinblick auf die Möglichkeit legaler Ausweichgestaltung (Ausgliederung) gerechtfertigt werden, führt ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Ein verfassungswidriges Gesetz kann nicht deshalb als verfassungskonform angesehen werden, weil man seiner Anwendung durch eine Ausweichgestaltung hätte entgehen können (vgl. BFH-Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16, BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649, Rz 28). Gibt es für die durch § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG ausgelösten gewerbsteuerrechtlichen Folgen, die sich bei dem von der Finanzverwaltung favorisierten Verständnis des § 2 GewStG ergeben würden, keine hinreichend gewichtigen Gründe, die die erhebliche Schlechterstellung von Personengesellschaften gegenüber Einzelunternehmern rechtfertigen, so kann die Möglichkeit einer Ausweichgestaltung eine entsprechende Rechtfertigung nicht ersetzen (vgl. BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 – 1 BvR 1236/11, BVerfGE 148, 217, Rz 111).

e) Soweit die Finanzverwaltung aus der zulässigen pauschalen Erfassung der Einkünfte als gewerblich im Bereich der Kapitalgesellschaften folgert, dass auch die gewerbsteuerrechtliche Aufwärtsabfärbung zulässig sein müsse, kann der Senat dem nicht folgen. Insoweit überzeugt auch der Verweis auf die Annäherung der Besteuerung der Personengesellschaften an die Besteuerung der Kapitalgesellschaften nicht. Denn trotz jener Annäherung unterscheidet das Gesetz zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften. Die Kapitalgesellschaft ist Gewerbebetrieb kraft Rechtsform (§ 2 Abs. 2 GewStG) und § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG fingiert für Gewerbesteuerzwecke die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft als Gewerbebetrieb, soweit die Gesellschaft tätig ist (BFH-Urteil vom 22.08.1990 – I R 67/88, BFHE 162, 439, BStBl II 1991, 250 [Rz 10]). Demgegenüber fehlt eine entsprechende gewerbsteuerliche Fiktion für Personengesellschaften. Stattdessen begnügt sich das Gewerbesteuergesetz mit der Anknüpfung an das gewerbliche Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Auch die in § 1a KStG mit Wirkung für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen (§ 34 Abs. 1a KStG i.d.F. des Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021, BGBl I 2021, 2050), eingeführte Optionsmöglichkeit führt – entgegen der Auffassung des FA – zu keinem anderen Ergebnis. Dies folgt bereits aus der Tatsache, dass die Regelung für den vorliegenden Streitzeitraum keine Relevanz haben kann. Im Übrigen setzt sie die unterschiedliche Besteuerung von Personenhandels-/Partnerschaftsgesellschaften und Kapitalgesellschaften gerade voraus.

3. Die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch den Senat überschreitet die von Wortlaut, Entstehungsgeschichte und Gesetzeszweck der Norm gezogenen Grenzen nicht.

a) § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG knüpft – worauf das FA und das BMF zutreffend hinweisen – ausdrücklich an das gewerbliche Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes und damit an § 15 EStG an. Für die sachliche Gewerbsteuerpflicht im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG ist demnach grundsätzlich der einkommensteuerrechtliche Begriff des Gewerbebetriebs maßgeblich (z.B. Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz 12, 20), der auch die Fälle des § 15 Abs. 3 Nr. 1 und 2 EStG umfasst.

b) Dementsprechend unterliegen gewerblich geprägte Personengesellschaften, deren Tätigkeit infolge der einkommensteuerrechtlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewerbebetrieb gilt, der Gewerbesteuer, obwohl sie keine originär gewerblichen Einkünfte erzielen (z.B. BFH-Urteile vom 20.11.2003 – IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464; vom 20.09.2012 – IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498, Rz 15). Ebenso unterliegt nach der Rechtsprechung des Senats die mit

Einkünfteerzielungsabsicht ausgeübte Tätigkeit einer nur zum Teil gewerblich tätigen Personengesellschaft der Gewerbesteuer, weil eine solche Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 EStG in vollem Umfang als gewerblich gilt (vgl. BFH-Urteil vom 30.08.2001 – IV R 43/00, BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152, unter 1.; vgl. auch Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2. Aufl., § 2 Rz 30, 30a; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 2 Rz 2000).

Der Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG ließe es zwar auch zu, ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG als einen der Gewerbesteuer unterliegenden Gewerbebetrieb anzusehen. Hiervon ist auch der Senat in seinem Urteil vom 06.06.2019 – IV R 30/16 (BFHE 265, 157, BStBl II 2020, 649) ausgegangen, denn anderenfalls hätte es keiner verfassungskonformen (einschränkenden) Auslegung bedurft. Allerdings ist der weit gefasste, nicht spezifizierte Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG – entgegen der Auffassung des FA und des BMF – einer einschränkenden verfassungskonformen Auslegung dahin, dass ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG nicht als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt, zugänglich. Der Wortlaut ist keinesfalls so eindeutig, dass er eine Auslegung ausschließt. Auch das Zurückbleiben hinter dem durch den Wortlaut des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG eröffneten Anwendungsbereich der Regelung stellt keinen Verstoß gegen die Wortlautgrenze verfassungskonformer Auslegung dar. Vielmehr liegt es in der Natur einer verfassungskonformen einschränkenden Normauslegung, den vom Wortlaut eröffneten Anwendungsbereich einer Regelung nicht auszuschöpfen und einer hinter dem Wortlaut zurückbleibenden Auslegung den Vorzug zu geben, weil (nur) diese als verfassungskonform angesehen wird. Vor diesem Hintergrund erachtet der Senat sein Normverständnis – anders als das BMF – nicht als dogmatisch widersprüchlich.

c) Die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch den Senat widerspricht nicht dem gesetzlichen Regelungsgefüge.

Die Anknüpfung an den im Einkommensteuerrecht definierten Begriff des Gewerbebetriebs bildet lediglich den Ausgangspunkt für die Bestimmung des Gewerbebetriebs im Sinne des § 2 GewStG. Entgegen der Auffassung des FA und des BMF sind die Vorgaben des Einkommensteuerrechts für das Gewerbesteuerrecht aber weder verfahrensrechtlich bindend, noch ist der Begriff des Gewerbebetriebs im Einkommensteuerrecht stets deckungsgleich mit dem Begriff des Gewerbebetriebs im Gewerbesteuerrecht. Dies gilt ungeachtet des Umstands, dass § 2 Abs. 1 GewStG seit 1936 unverändert geblieben ist, während die Regelung des einkommensteuerrechtlichen Gewerbebetriebs in § 15 Abs. 3 EStG im Laufe der Jahre erweitert worden ist.

So weisen zum Beispiel die Begriffe des gewerblichen Unternehmens (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und des Gewerbebetriebs (§ 2 Abs. 1 GewStG) bereits in zeitlicher Hinsicht Unterschiede auf. Einkommensteuerrechtlich relevante Unternehmen – und damit das Erzielen gewerblicher Einkünfte – können früher beginnen und später enden als der Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 GewStG (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25.06.1984 – GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.III.3.b aa (1); BFH-Urteile vom 30.08.2022 – X R 17/21, BFHE 278, 327, BStBl II 2023, 396, Rz 18; vom 30.08.2012 – IV R 54/10, BFHE 238, 198, BStBl II 2012, 927, Rz 20).

Die fehlende Deckungsgleichheit jener Begriffe zeigt sich auch in der Rechtsprechung des BFH, nach der nicht gewerbliche Einkünfte, die einkommensteuerrechtlich als gewerblich gelten, nicht gewerbesteuerpflichtig sind, wenn dies gewerbesteuerrechtlich nicht geboten ist. So hat der BFH eine gewerbesteuerrechtliche Abfärbung von Tätigkeiten verneint, aus denen gewerbesteuerfreie Gewinne erzielt werden (BFH-Urteil vom 30.08.2001 – IV R 43/00, BFHE 196, 511, BStBl II 2002, 152). Ebenso hat der BFH entschieden, dass sich in den Fällen der Betriebsaufspaltung die Gewerbesteuerbefreiung

einer Betriebsgesellschaft auf die Besitzgesellschaft erstrecken kann (BFH-Urteil vom 20.08.2015 – IV R 26/13, BFHE 251, 53, BStBl II 2016, 408, zu § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG).

d) Auch der Hinweis des BMF, dem Gesetzgeber sei es mit der Regelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG darum gegangen, Personengesellschaften, die sich an gewerblich tätigen Personengesellschaften beteiligen, insgesamt als einheitliches gewerbliches Unternehmen anzusehen und der Gewerbesteuer zu unterwerfen, überzeugt nicht. Denn der Einwand lässt den Widerspruch zur Wertung der Kürzungsregelung in § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG unberücksichtigt. Diese sieht vor, dass eben jene gewerblichen Beteiligungseinkünfte, die bei der Obergesellschaft einkommensteuerrechtlich dazu führen, dass ihre gesamten Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb umqualifiziert werden, bei der Obergesellschaft nicht mit Gewerbesteuer belastet werden. Ihnen gleichwohl – dem Einkommensteuerrecht folgend – zwingend eine gewerbesteuerrechtliche Abfärbewirkung zuzuschreiben mit der Folge, dass nur die „abgefärbten“, nicht hingegen die originär gewerblichen Einkünfte der Gewerbesteuer unterfallen, widerspricht der Wertung des § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG, nach der wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer eine Gewerbesteuerbelastung jeweils auf der Ebene der Gesellschaft und nicht auf der ihrer Gesellschafter eintreten soll (vgl. Wendt, FR 2022, 473, 476).

Den Regelungscharakter des § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG verkennt der Senat dabei nicht. Die Kürzungsvorschrift kann – hierauf weist das BMF zutreffend hin – erst eingreifen, wenn der Anwendungsbereich des § 2 Abs. 1 GewStG eröffnet ist. Unabhängig von dieser Wirkungsweise bringt die Norm jedoch zugleich zum Ausdruck – und dies ist aus Sicht des Senats ausschlaggebend –, dass in den Fällen der einkommensteuerrechtlichen Aufwärtsabfärbung die Gewerbesteuerbelastung allein auf der Ebene der Untergesellschaft erfolgen soll. Diese Wertung steht nicht im Widerspruch, sondern im Einklang mit dem die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG tragenden Gedanken, dass die Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer nicht geboten ist, wenn das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet ist.

Auch wenn die Anknüpfung von § 2 GewStG an § 15 EStG – wie die Finanzverwaltung meint – grundsätzlich eine steuerartübergreifende, einheitliche steuerliche Behandlung von gewerblichen Einkünften sicherstellen will, so findet der angestrebte Gleichlauf dort seine Grenze, wo er eine Belastung nicht gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer bewirkt, obwohl das Gewerbesteueraufkommen nicht gefährdet ist.

e) Die Auslegung des Begriffs des Gewerbebetriebs in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch den Senat stellt entgegen der Auffassung des FA und des BMF keinen Verstoß gegen den Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung dar. Auch bei der Auslegung gesetzlich einheitlicher Begriffe kann nicht unberücksichtigt bleiben, welchem (unterschiedlichen) Ziel die jeweiligen Gesetze dienen. Es ist daher sachgerecht, bei der Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG die auf unterschiedlichen Systemen aufsetzenden gesetzlichen Wertungen des Gewerbesteuergesetzes und des Einkommensteuergesetzes (vgl. Wendt, FR 2022, 473, 477) ebenso zu beachten wie das Gebot der Verhältnismäßigkeit, dem gerade dann besondere Bedeutung zukommt, wenn eine Gewerbesteuerbelastung nicht gewerblicher Einkünfte in Frage steht.

f) Ebenso wenig greift der Einwand durch, die vom Senat vorgenommene Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG führe zu gewerbesteuerlichen Wertungswidersprüchen, da sie § 7 Satz 2 GewStG die Grundlage entziehe. Dies ist nicht der Fall. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG stellt eine gewerbesteuerliche Sonderregelung für Mitunternehmerschaften zur (ausnahmsweisen) Einbeziehung von Veräußerungsbeziehungsweise Aufgabegewinnen in den Gewerbeertrag dar. Die Norm ist 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 (BFH-Urteil vom 19.07.2018 – IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77). Dementsprechend ist – trotz fehlender gewerbsteuerrechtlicher Abfärbung auf die laufenden Einkünfte der vermögensverwaltenden Obergesellschaft – der Gewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils an der Untergesellschaft gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG dem Gewerbeertrag der Untergesellschaft zuzurechnen, wenn die Obergesellschaft nur infolge ihrer gewerblichen Beteiligungseinkünfte insgesamt gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH-Urteil vom 19.07.2018 – IV R 39/10, BFHE 262, 149, BStBl II 2019, 77). Demnach verhindert die verfassungsrechtlich gebotene einschränkende Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG zwar die gewerbsteuerrechtliche Abfärbung der Beteiligungseinkünfte auf der Ebene der vermögensverwaltenden Obergesellschaft, sie ändert aber nichts daran, dass die Obergesellschaft gewerbliche Beteiligungseinkünfte im Sinne des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG n.F. bezieht und der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der Untergesellschaft, den die Obergesellschaft erzielt, nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag der Untergesellschaft gehört. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ordnet den Veräußerungsbeziehungsweise Aufgabegewinn nicht dem betreffenden Gesellschafter zu, der den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erzielt, sondern erweitert den Gewerbeertrag, nach dem sich die vom Gewerbesteuerschuldner geschuldete Gewerbesteuer bemisst, der Höhe nach um bestimmte Veräußerungsbeziehungsweise Aufgabegewinne (BFH-Urteil vom 19.09.2019 – IV R 50/16, BFHE 265, 399, BStBl II 2020, 57, Rz 22). Dass sich infolge der verfassungskonformen Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG im Einzelfall gegebenenfalls die Möglichkeit zu Umgehungsgestaltungen ergeben könnte, führt zu keinem anderen Ergebnis. Denn hieraus folgt nicht, dass die vom Senat für geboten erachtete Auslegung des § 2 Abs. 1 GewStG der prinzipiellen Zielsetzung des Normgebers widerspricht.

g) Anders als das BMF meint, ergibt sich aus dem Normverständnis des Senats auch kein Widerspruch zur vorliegenden Rechtsprechung des BFH.

aa) In seinem Urteil vom 08.12.2016 – IV R 8/14 (BFHE 256, 175, BStBl II 2017, 538, Rz 27) hat der Senat entschieden, dass die Personengesellschaft, an der ein atypisch stilles Beteiligungsverhältnis besteht, und die atypisch stille Gesellschaft zwei (unterschiedliche) Gewerbebetriebe im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG darstellen, für die jeweils eine eigene Gewerbesteuererklärung abzugeben ist. Soweit der Senat in diesem Kontext ausgeführt hat, dass dann, wenn als Mitunternehmer eine Personengesellschaft beteiligt ist, auch deren Tätigkeit nach § 15 Abs. 3 EStG in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt und auch sie damit einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG unterhält, der der Gewerbesteuer unterliegt, spricht dies nicht gegen die verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG im Streitfall. Das Urteil zeigt lediglich auf, dass die atypisch stille Gesellschaft im Ergebnis wie eine doppelstöckige Personengesellschaft zu behandeln ist: Sowohl die atypisch stille Gesellschaft, die von der Personengesellschaft als Inhaberin des Handelsgewerbes betriebene Unternehmen für die Dauer des Bestehens der atypisch stillen Gesellschaft zugeordnet wird, als auch die Personengesellschaft unterhalten jeweils einen selbständigen Gewerbebetrieb. Es ordnet mithin die besondere Situation der atypisch stillen Gesellschaft ein, trifft jedoch keine Aussage zur vorliegend streitigen gewerbsteuerrechtlichen Abfärbung von Beteiligungseinkünften gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 2 EStG.

bb) Schließlich ergibt sich auch keine Abweichung zur Rechtsprechung des BFH zum Begriff des gewerblichen Betriebs im Sinne des § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG (BFH-Urteil vom 29.11.2017 – I R 58/15, BFHE 260, 209, Rz 25). Soweit das BMF den Erwägungen des I. Senats die Aussage entnimmt, es obliege grundsätzlich dem Gesetzgeber, bestimmte Sachverhalte aus dem Tatbestand der Gewerblichkeit auszunehmen, so schließt dies eine einschränkende verfassungskonforme Auslegung des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zur Vermeidung einer verfassungswidrigen – weil sachlich nicht

gerechtfertigten – Ungleichbehandlung von Personengesellschaften und Einzelunternehmern im Streitfall nicht aus.

D. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 2 i.V.m. § 136 Abs. 1 Satz 1 und § 139 Abs. 4 FGO.

Legen – wie hier – beide Beteiligte Revision ein, ist die Kostenentscheidung nach dem Grundsatz der einheitlichen Kostenverteilung nach Quoten der Gesamtkosten zu treffen (z.B. BFH-Urteile vom 27.09.2012 – III R 70/11, BFHE 239, 116, BStBl II 2013, 544; vom 23.08.2017 – X R 7/15, Rz 50). Demnach tragen die Klägerin zu 59% und das FA zu 41% die Kosten.

Den Beigeladenen sind keine Kosten aufzuerlegen, da sie keine Anträge gestellt haben. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten, da sie keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert haben.