

---

**Datum:** 15.09.2022  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 1. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 1 K 2751/20 G  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2022:0915.1K2751.20G.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Gewerbesteuermessbescheid für 2014 vom 03.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.08.2020 wird nach Maßgabe der Entscheidungsgründe geändert.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung des Gewerbesteuermessbetrags wird dem Beklagten auferlegt.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 57% und der Beklagte zu 43%.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

---

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Höhe des Gewerbesteuermessbetrags 2014. Dabei geht es insbesondere um die Frage, ob es sich bei den Gesellschaftern einer atypischen Unterbeteiligungsgesellschaft um mittelbar beteiligte Mitunternehmer iSv § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) handelt mit der Folge, dass ein Gewinn aus der

2

Veräußerung der Hauptbeteiligung insgesamt der Gewerbesteuer unterliegt. Außerdem ist zwischen den Beteiligten streitig, ob der Gewinn im Jahr 2014 oder im Jahr 2016 zu versteuern ist und ob die daraus ggfs. resultierende Gewerbesteuer zu einer zum 31.12.2014 ergebniswirksam zu aktivierenden Forderung der Hauptgesellschaft gegenüber dem ausgeschiedenen Gesellschafter führt.

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren Unternehmensgegenstand [...] ist. Sie hält mehrere Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, unter anderem eine 100 %ige Beteiligung an der L GmbH, die ihrerseits als Kommanditistin an der Klägerin beteiligt ist, dort aber über keine Stimmrechte verfügt. Im Gesellschaftsvertrag der Klägerin in der Fassung vom 02.06.2008 ist geregelt, dass die Anteile an der Klägerin nur an Angehörige der bestehenden Familienstämme oder an andere bereits beteiligte Kommanditisten übertragen werden können. Im Gesellschaftsvertrag der Klägerin war außerdem in § 13 Abs. 1 (Abfindung eines ausscheidenden Gesellschafters) Folgendes geregelt:

„Dem aus der Gesellschaft ausscheidenden Gesellschafter steht ein Abfindungsguthaben in Höhe des Wertes seines Kapitalanteiles zu. Dieser ist aus einer zum Stichtag des Ausscheidens zu erstellenden Auseinandersetzungsbilanz zu ermitteln. In diese Auseinandersetzungsbilanz sind alle Aktiven und Passiven der Gesellschaft mit ihrem wahren Wert einzustellen, die Aktiva abzüglich der Steuern, die anfallen würden, wenn sie zum Stichtag der Auseinandersetzungsbilanz von der Gesellschaft veräußert würden.“

Auf Ebene der Klägerin wurde die Belastung von Hauptbeteiligungen durch partielle Unterbeteiligungen seit Jahren praktiziert. Die Unterbeteiligungen waren und sind dabei stets mitunternehmerisch, also so ausgestaltet, dass die Unterbeteiligten an dem wirtschaftlichen Erfolg oder Misserfolg der Klägerin in dem gleichen Maße wie die Hauptbeteiligten beteiligt waren und werden, was insbesondere eine Beteiligung an den stillen Reserven umfasst. Die Beklagte behandelte die Unterbeteiligungen in der Vergangenheit stets als atypische, also mitunternehmerische Beteiligungen. Die Unterbeteiligungen der verschiedenen Gesellschafterstämme wurden gegenüber anderen Gesellschaftern der Klägerin und anderen Unterbeteiligten transparent behandelt. Alle Unterbeteiligten wurden im Streitjahr 2014 dementsprechend gemäß § 179 Abs. 2 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung auf Ebene der Klägerin als steuerliche Mitunternehmer aufgenommen. Ein separates Feststellungsverfahren für die Unterbeteiligungsgesellschaften wurde im Streitjahr 2014 nicht durchgeführt.

Bis zum Jahr 1992 war Herr G U als Kommanditist mehrheitlich an der Klägerin beteiligt. Im Jahr 1992 übertrug er seine Kommanditbeteiligung auf seine Tochter N U unter Einräumung einer Unterbeteiligung an ihn von 90 %. Mit Vertrag vom 11.09.1997 räumte die Kommanditistin Frau N C Herrn G U eine Unterbeteiligung an ihrem Kommanditanteil ein. Die Kommanditeinlage von Frau N C belief sich zu diesem Zeitpunkt auf 750.000 DEM (entsprechen etwa 9,3 % des Kommanditkapitals der Klägerin). Es bestanden bereits Unterbeteiligungen von den Schwestern von Frau N C, Frau J X und Frau V W, in Höhe von jeweils 250.000 DEM und von Herrn X C, dem Sohn von Frau N C, in Höhe von 62.500 EUR. Frau N C räumte Herrn G U eine Unterbeteiligung von nominell 187.500 DEM ein. Als Gegenleistung zahlte Herr G U einen Betrag von 745.000 DEM an Frau N C. Nach § 1 Abs. 4 Unterbeteiligungsvertrages vom 11.09.1997 sollte der Unterbeteiligte durch den Unterbeteiligungsvertrag vermögensmäßig und ertragsmäßig so gestellt werden, als ob er an der Klägerin als Kommanditist beteiligt wäre, so dass im Verhältnis zwischen der bzw. dem Hauptbeteiligten und dem bzw. der Unterbeteiligten eine Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinne gegeben ist. Dem Unterbeteiligten wurde außerdem in § 4 des

Unterbeteiligungsvertrages ein Kontrollrecht eingeräumt. § 5 Abs. 1 des Unterbeteiligungsvertrages sah vor, dass die Hauptbeteiligte durch den Unterbeteiligungsvertrag nicht gehindert werde, ihre Gesellschafterrechte in der Hauptgesellschaft nach ihrem eigenen Ermessen auszuüben; sie habe dabei jedoch die Interessen des Unterbeteiligten angemessen zu berücksichtigen. § 6 Abs. 5 des Unterbeteiligungsvertrages sah vor, dass die Unterbeteiligung bei Abtretung der Hauptbeteiligung fortbestehen solle und die Hauptbeteiligte sich daher verpflichte, mit ihrem Rechtsnachfolger die Übernahme der Hauptbeteiligung zu vereinbaren. In § 7 Abs. 2 lit. a) des Unterbeteiligungsvertrages war geregelt, dass das Unterbeteiligungsverhältnis bei Erlöschen der Hauptbeteiligung ende. Eine Kündigung war nach § 7 Abs. 3 des Unterbeteiligungsvertrages mit einer Frist von 14 Jahren zum Ende jedes dritten Geschäftsjahres, erstmalig zum 30.09.2001, möglich. Im Unterbeteiligungsvertrag wird außerdem in § 8 zur Auseinandersetzung der Unterbeteiligungsgesellschaft Bezug auf die Regelungen des Gesellschaftsvertrages der Klägerin genommen. Gemäß § 9 des Unterbeteiligungsvertrages schlossen die Vertragsparteien am 27.10.1997 einen Schiedsvertrag, wonach über Streitigkeiten aus dem Unterbeteiligungsvertrag ein Schiedsgericht entscheiden sollte und der ordentliche Rechtsweg ausgeschlossen wurde. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Unterbeteiligungsvertrag vom 11.09.1997 Bezug genommen.

Mit Einräumung der Unterbeteiligung an Herrn G U war der gesamte Kommanditanteil von Frau N C mit Unterbeteiligungen belastet. 7

Im Anschluss an die Einräumung der Unterbeteiligung an Herrn G U übertrug Frau N C ebenfalls mit Vertrag vom 11.09.1997 ihre gesamte Hauptbeteiligung, den Kommanditanteil i.H.v. 750.000 DEM, im Wege vorweggenommener Erbfolge auf ihren Sohn Herrn X C, der auch in die bestehenden Unterbeteiligungsverträge eintrat. Herr G U und Herr X C schlossen sodann ebenfalls am 11.09.1997 einen Vertrag, der in Ziffer 4 lit. a) vorsah, dass Herr X C als Hauptbeteiligter die Rechte aus der Hauptbeteiligung nur im engen Einvernehmen mit und bei Meinungsverschiedenheiten nach Weisung des Unterbeteiligten wahrnehmen werde. Etwaige Weisungen des Unterbeteiligten sollten jedoch für den Hauptbeteiligten nur dann verbindlich sein, wenn der Hauptbeteiligte mit ihrer Befolgung nicht gegen Pflichten als Gesellschafter der U KG [Klägerin] oder den anderen Unterbeteiligungsverträgen verstößt. Nach Ziffer 4 lit. b) sollte Herr X C für die Führung der Geschäfte der Unterbeteiligungsgesellschaft eine monatliche Vergütung i.H.v. 5.000 DEM erhalten. 8

Mit Wirkung zum 30.09.2000 kündigte Herr G U seine Unterbeteiligung an der Hauptbeteiligung seiner Tochter Frau N U. 9

Mit Wirkung zum 01.01.2004 erwarb Herr G U eine weitere Unterbeteiligung in Höhe von nominal 28.399,28 EUR (57.500 DEM) an dem Kommanditanteil von Herrn X C. Herr X C räumte in einem ersten Schritt seiner Mutter Frau N C eine Unterbeteiligung in Höhe von nominal 28.399,28 EUR (57.500 DEM) an seinem Kommanditanteil ein. Frau N C veräußerte die Unterbeteiligung mit Wirkung zum 01.01.2004 gegen einen Kaufpreis i.H.v. 155.432,73 EUR an Herrn G U. Der Übertragungsvertrag sah vor, dass die hinzuerworbene Unterbeteiligung mit der bereits bestehenden Unterbeteiligung von Herrn G U „verschmolzen“ werden sollte. In einer als „Ergänzungsvertrag“ bezeichneten Vereinbarung vom 01.12.2003 gingen Frau N C, Herr G U und Herr X C davon aus, dass Herr G U eine Frau N C gehörende Unterbeteiligung in Höhe von nominell 57.500 DEM mit gesondertem Kaufpreis erworben habe und vereinbarten, dass für den Unterbeteiligungsvertrag zwischen Herrn X C als Hauptbeteiligtem und Herrn G U als Unterbeteiligtem die Regelungen des 10

Unterbeteiligungsvertrages über die Unterbeteiligung über 187.500 DM entsprechend gelten sollten. Damit belief sich die Unterbeteiligung von Herrn G U auf nominell 187.500 DEM + 57.500 DEM = 245.000 DEM (125.266,51 EUR). Nach Währungsumstellung belief sich die Einlage des Kommanditisten X C bei der Klägerin nominell auf 383.468,91 EUR.

Im Jahr 2013 verstarb Frau V W.\* Ihre Unterbeteiligung ging zur Hälfte auf Frau J X über, deren Anteil sich damit auf 191.734,45 EUR (375.000 DEM) erhöhte. Die andere Hälfte ging auf Herrn X C über, so dass insoweit die Unterbeteiligung unterging. 11

Am 06.04.2011 verstarb G U. Er wurde von fünf seiner sieben Kinder, nämlich X U, W U, J U, K U und dem zwischenzeitlich verstorbenen L U, beerbt, die eine Erbengemeinschaft bilden. Die Rechte und Pflichten aus der am Kommanditanteil des Herrn X C bestehenden Unterbeteiligung des Erblassers gingen im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Erbengemeinschaft über. Eine förmliche Erbaueinandersetzung der Erbengemeinschaft hinsichtlich der Unterbeteiligung erfolgte nicht. 12

Zum 01.01.2014 waren die Erbengemeinschaft mit einem Anteil in Höhe von 125.266,51 EUR (245.000 DEM) und Frau J X mit einem Anteil in Höhe von 191.734,45 EUR (375.000 DEM) am Kommanditanteil des Herrn X C in Höhe von 383.468,91 EUR (750.000 DEM) unterbeteiligt. 13

Herr X C kündigte mit Schreiben vom 29.11.2013 den Unterbeteiligungsvertrag mit der Erbengemeinschaft mit Wirkung zum 31.12.2013. Die Erbengemeinschaft wandte sich vor dem Schiedsgericht gegen die Kündigung. Daraufhin erhob Herr X C mit Klageschrift vom 25.06.2014 vor dem Schiedsgericht Klage auf Feststellung der Wirksamkeit der Kündigung. \* Im Rahmen des Schiedsgerichtsverfahrens ergab sich im Laufe des Jahres 2014, dass die Kündigung des Unterbeteiligungsvertrages zum 31.12.2013 unwirksam war. 14

Mit Wirkung zum 30.12.2014 übertrug Herr X C die Hälfte seines Kommanditanteils an der Klägerin auf Frau N U. Weiterhin vereinbarten Herr X C und die Unterbeteiligte Frau J X, dass letztere zukünftig nicht mehr an der Hauptbeteiligung des Herrn X C, sondern als Ersatz gleichwertig an der Hauptbeteiligung von Frau N U beteiligt sein sollte. Diese Transaktion war zuvor durch Einholung einer verbindlichen Auskunft seitens des Beklagten abgesichert worden und ist nicht Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens. 15

Anschließend veräußerte Herr X C mit Vertrag vom 31.12.2014 mit Wirkung zum 31.12.2014, 11.59 Uhr (später korrigiert auf 23.59 Uhr), die andere Hälfte seines Kommanditanteils an der Klägerin an die L GmbH. 16

Der Anteilskaufvertrag vom 31.12.2014 enthält unter anderem folgende Vereinbarungen: 17

„§ 2 Kaufpreis 18

1. Der Bruttokaufpreis beträgt 23.200.000 €. 19

2. Die Parteien sind sich darüber einig, dass der auf die Unterbeteiligung entfallende Anteil des vorstehenden Kaufpreises gem. § 7 Ziffer 2 der Gewerbesteuer unterliegt, die von der Gesellschaft [*gemeint ist die Klägerin*] abzuführen ist. Gemäß § 13 Ziffer 1 des Gesellschaftsvertrags ist diese Gewerbesteuer von dem Verkäufer zu tragen und mindert den Bruttokaufpreis. Die Aufteilung der Gewerbesteuerlast zwischen dem Hauptbeteiligten und den Unterbeteiligten obliegt dem Verkäufer. 20

... 21

§ 4 Garantieerklärung	22
1. Der Verkäufer garantiert im Wege eines selbständigen Garantieversprechens, dass sein Kommanditanteil voll eingezahlt ist, dass dieser Kommanditanteil frei von Rechten Dritter ist, insbesondere von Rechten seiner Unterbeteiligten, und dass er darüber frei verfügen kann.	23
...“	24
Herr X C und die L GmbH schlossen im Nachgang eine als „Sideletter“ bezeichnete Ergänzungs- und Abänderungsvereinbarung zum Anteilskaufvertrag vom 31.12.2014. Der Sideletter enthielt u.a. folgende Regelungen:	25
„Präambel	26
...	27
3.	28
...	29
a) Die Gesellschaft zahlt an X C [ <i>gemeint ist Herr X C</i> ] eine Abfindung in Höhe von insgesamt 23.193.340,00 €. Der auf die Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft nach G U entfallende Teilbetrag der genannten Gesamtabfindung beträgt 15.152.982,00 €.	30
b) Dieser Betrag vermindert sich um Gewerbesteuer in Höhe von 1.310.923,00 € auf 13.842.059,00 €.	31
c) Damit errechnet sich eine Abfindung für den unbelasteten Gesellschaftsanteil von X C nach Ziffer 3 der Präambel in Höhe von 8.040.000,00 €.	32
d) Die an X C auszahlende Nettoabfindung beträgt daher insgesamt 21.882.417,00 €.	33
...	34
§ 2 Wirkung des Verkaufs auf die Unterbeteiligung	35
...	36
1. Erhöht sich die anteilige Abfindung der Erbengemeinschaft vor Abzug von Gewerbesteuer, so erhöht sich die Gesamtabfindung im selben prozentualen Verhältnis. D.h., auch die X C unmittelbar zustehende Abfindung nach Buchstabe c) der Präambel erhöht sich im gleichen Verhältnis, wie die der Erbengemeinschaft nach Buchstabe a).	37
2. Wird die Abzugsfähigkeit der Gewerbesteuer nach Buchstabe b) der Präambel nicht anerkannt, so erstattet die L an X C den nicht anerkannten Betrag und dieser führt ihn an die Erbengemeinschaft ab.	38
3. Ergibt sich durch steuerrechtliche Regelungen oder Vereinbarung zwischen X C und der Erbengemeinschaft unter Zustimmung der L ein höherer Gewerbesteuerbetrag, so ist die L verpflichtet, diesen nach Maßgabe des Buchstaben b) der Präambel bzw. nach § 2 Ziffer 2. zu berücksichtigen.“	39
...	40
	41

Mit Schreiben vom 02.01.2015 setzte der Rechtsanwalt von Herrn X C die Erbgemeinschaft von den vorgenannten Anteilsübertragungen in Kenntnis und kürzte den an die Erbgemeinschaft auszahlenden Teilkaufpreis in Höhe von 15.157.333,66 EUR gemäß § 13 Ziffer 1 Gesellschaftsvertrages der Klägerin i. V. m. § 8 des Unterbeteiligungsvertrages um die Gewerbesteuer in Höhe von 1.311.316 EUR, welche auf den Teilkaufpreis der unterbeteiligten Erbgemeinschaft entfiel.

Im weiteren Verlauf strengten Herr X C, die L GmbH und Frau N U ein Schiedsklageverfahren 42 gegen die Erbgemeinschaft an, in dessen Rahmen die Erbgemeinschaft Widerklage erhob.\* Mit einer Erweiterung der von der Erbgemeinschaft erhobenen Widerklage mit Schreiben vom 25.02.2015 sollten weitere Auskunftsansprüche hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Klägerin durchgesetzt werden.\* Zusätzlich beantragte die Erbgemeinschaft die Feststellung, dass die Unterbeteiligung der Erbgemeinschaft nunmehr mit Frau N U und L GmbH fortbestehen solle, hilfsweise die Feststellung, dass die Veräußerung und Abtretung des Kommanditanteils des Herrn X C in Höhe von nominal 375.000 DM durch Vertrag vom 31.12.2014 unwirksam sei und das Unterbeteiligungsverhältnis mit Herrn X C fortbestehe. Im weiteren Verlauf des Schiedsverfahrens schlossen die Parteien in der mündlichen Verhandlung vom 03.07.2015 nach der Erörterung der Sach- und Rechtslage einen Zwischenvergleich, nach dem das Schiedsgericht das „Gutachten eines Sachverständigen zu dem Wert der (untergegangenen) Unterbeteiligung“ des Nachlasses nach G U an der Klägerin per 31.12.2014 einholen solle.

Das von Herrn X C initiierte Klageverfahren bzw. das von der Erbgemeinschaft 43 angestrebte Widerklageverfahren endete am 24.06.2016 mit folgendem auf übereinstimmendem Antrag der Parteien beruhendem Schiedsspruch:

„1. Der Schiedskläger/Schiedswiderbeklagte zu 1) (im Folgenden nur Schiedswiderbeklagter) 44 zahlt an die Schiedsbeklagten/Schiedswiderkläger (Erbgemeinschaf nach G U; im Folgenden nur Schiedswiderkläger) zur Abgeltung ihrer Schadensersatzansprüche wegen des Verlusts ihrer Unterbeteiligung an der Kommanditbeteiligung des Schiedswiderbeklagten an der U GmbH & Co. KG in R einen Betrag in Höhe von 24.600.000,- Euro. ... Im Falle des Nichtanfalls von Gewerbesteuer auf den Schadensersatzanspruch der Schiedswiderkläger zahlt der Schiedswiderbeklagte einen weiteren Betrag in Höhe von 500.000,- Euro an die Schiedswiderkläger.

2. ... 45

3. Sollte die Gewerbesteuer nicht bei einer Gesellschaft der U-Gruppe, sondern bei den 46 Schiedswiderklägern anfallen, so ist der Schiedswiderbeklagte ihnen zur Freistellung verpflichtet.

4. ... 47

5. Mit Diesem Schiedsspruch und den ihm zugrunde liegenden, in der mündlichen 48 Verhandlung am 24. Juni 2016 abgeschlossenen Vergleich sind alle gegenseitigen Ansprüche der Parteien abgegolten; ...“

Die Übertragung einer Teilkommanditeinlage von 191.734,46 EUR auf Frau N U und einer 49 Teilkommanditeinlage von 191.734,45 EUR auf die L GmbH im Wege der Sonderrechtsnachfolge und das Ausscheiden von Herrn X C als Kommanditist wurden am 00.11.2017 in das Handelsregister eingetragen (HRA 0000, AG T).

Mit Begleitschreiben zur Gewerbesteuererklärung 2014 vom 29.08.2016 wies der steuerliche Berater der Klägerin auf verschiedene gewerbesteuerliche Thematiken hin. Der Beklagte setzte den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin für 2014 in Höhe von 217.024 EUR zunächst erklärungsgemäß unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest.

Bereits am 26.10.2015 hatte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung M (GKBP) 51 u.a. mit der Prüfung der Gewerbesteuer für 2014 der Klägerin begonnen. Noch während der laufenden Betriebsprüfung machte die Klägerin in Abweichung von ihrer Steuererklärung geltend, dass der in der Erklärung der Gewerbesteuer unterworfenen Aufgabegewinn der Erbengemeinschaft ebenfalls wie der unbelastete Teil des X C nicht der Gewerbesteuer unterliege und stellte mit Schreiben vom 04.07.2018 den Antrag, den bei der Klägerin am 15.09.2016 eingegangenen Gewerbesteuermessbescheid 2014 unter Berücksichtigung dieser geänderten Rechtsauffassung zu ändern. Die GKBP vertrat demgegenüber die Auffassung, dass der Gewerbesteuermessbetrag sowohl die Veräußerungsgewinne des Herrn X C in Höhe von 7.038.857 EUR und der Erbengemeinschaft in Höhe von 13.477.206 EUR als auch die ergebniswirksame Aktivierung des Gewerbesteuererstattungsanspruchs der Klägerin gegen Herrn X C in Höhe von 3.087.667,51 EUR umfasse. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Prüfungsbericht vom 05.11.2018 nebst Anlagen Bezug genommen.

Mit geändertem Gewerbesteuermessbescheid 2014 vom 03.05.2019 setzte der Beklagte die 52 Prüfungsfeststellungen um und setzte einen Gewerbesteuermessbetrag für 2014 in Höhe von 863.054 EUR fest. Der dieser Festsetzung zu Grunde liegende Gewinn aus Gewerbebetrieb 2014 in Höhe von 28.515.900 EUR beinhaltet u.a. den Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils von Herrn X C an die L GmbH i.H.v. 20.516.063,22 EUR (nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens). Hiervon entfielen 7.038.857,47 EUR auf Herrn X C und 13.477.205,75 EUR auf die Erbengemeinschaft. Der Gewinn aus Gewerbebetrieb umfasste außerdem einen Gewerbesteuererstattungsanspruch der Klägerin als ergebniswirksame Forderung in Höhe von 3.087.667,51 EUR. Zugleich lehnte der Beklagte den Antrag der Klägerin auf Nichtberücksichtigung des im Gewerbesteuermessbetrag enthaltenen Veräußerungsgewinns ab und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Mit Schreiben vom 06.06.2019 erhob die Klägerin Einspruch gegen den 53 Gewerbesteuermessbescheid 2014 und begründete diesen mit ausführlichem Schreiben vom 12.06.2019, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Die Klägerin wandte insbesondere ein, dass die Voraussetzungen für eine Gewerbesteuerfestsetzung gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht vorlägen. Mit ausführlichem Schreiben vom 25.05.2020, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, ergänzte die Klägerin die Begründung des Einspruches. Die Klägerin machte insbesondere geltend, dass die Voraussetzungen für eine Gewerbesteuerfestsetzung gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum 31.12.2014 nicht gegeben seien. Herr X C sei nicht am 31.12.2014, sondern am 24.06.2016 aus der Klägerin ausgeschieden, weshalb die damit verbundenen Steuerfolgen im Jahr 2016 eingetreten seien. Auch die Unterbeteiligungen der Mitglieder der Erbengemeinschaft hätten nicht am 31.12.2014, sondern am 24.06.2016 geendet. Die Erbengemeinschaft als solche sei zu keinem Zeitpunkt atypisch stille Gesellschafterin der Klägerin geworden. Vielmehr seien die Erben des Erblassers mit ihrer jeweiligen Erbquote am 06.04.2011 in diesem Umfang atypisch stille Unterbeteiligte an dem Hauptanteil des Herrn X C geworden. Der von der L GmbH zu zahlende Geldbetrag, soweit er anteilig auf die Mitglieder der Erbengemeinschaft als ehemals atypisch still beteiligte Mitgesellschafter weiterzuleiten sei, sei sowohl Vergütung für den Wert der Gesellschaftsanteile als auch Schadensersatz für den Verlust der fortdauernden Unterbeteiligung. Weil die besondere Gestaltung zu einer Gleichstellung der Unterbeteiligten mit unmittelbar an der Klägerin beteiligten Kommanditisten führe, unterlägen

etwaige Veräußerungsgewinne dieser atypisch still beteiligten natürlichen Personen ungeachtet der Rechtskonstruktion von Innengesellschaften zwischen Hauptbeteiligten und einem partiell beteiligten Unterbeteiligten nicht nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewerbesteuer. Außerdem löse ein etwaiger Gewinn des Herrn X C aus der Veräußerung seines unbelasteten Anteils an der Klägerin keine Gewerbesteuer aus, weil die besondere Gestaltung zu einer Gleichstellung der Unterbeteiligten mit unmittelbar an der Klägerin beteiligten Kommanditisten führe und die Ergänzungsvereinbarung vom 11.09.1997 zwischen Herrn X C und dem Erblasser über dessen Tod keine Wirkung entfalte, wenn sie denn überhaupt ein subjektives Recht des Erblassers begründet habe. Auch ein etwaiger Gewinn aus dem gemäß der Einigung im Schiedsverfahren auf die fünf Mitglieder der Erbengemeinschaft entfallenden Schadensersatz löse keine Gewerbesteuer aus, da auch insoweit die Verschonungsregelung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Tragen käme. Im Übrigen habe ungeachtet der Frage, ob und in welchem Umfang durch die Auseinandersetzung zwischen Herrn X C und den Mitgliedern der Erbengemeinschaft ein Anspruch entstanden sei, die schiedsgerichtliche Einigung keinerlei ergebniswirksame Forderung der Klägerin gegenüber einem Dritten begründet. Die Veräußerungsgewinne des Herrn X C und der Mitglieder der Erbengemeinschaft seien nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Mit Datum vom 02.08.2019 erließ der Beklagte auf Antrag der Klägerin einen Nachfeststellungsbescheid zum Gewerbesteuermessbescheid 2014, der bezüglich des von Herrn X C erzielten Veräußerungsgewinns und bezüglich des vom Beklagten aktivierten Gewerbesteuererstattungsanspruchs Feststellungen zum abweichenden Zinslauf nach § 233a Abs. 2a der Abgabenordnung (AO) enthielt. 54

Am 24.01.2020 fand im Einspruchsverfahren eine Erörterung gemäß § 364a AO statt. Mit Schreiben vom 27.02.2020 erklärte sich die Klägerin mit dem Vorschlag einverstanden, dass zunächst nur über die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages 2014 entschieden werden solle. Die Berechnung des Veräußerungsgewinns der Höhe nach, dessen Aufteilung auf Herrn X C und die Erbengemeinschaft sowie die Berechnung der Gewerbesteuerforderung der Höhe nach sind danach zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig. 55

Mit Einspruchsentscheidung vom 28.08.2020 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass angesichts des Vorliegens einer BGB-Innengesellschaft zwischen Herrn X C und den Mitgliedern der Erbengemeinschaft kein Raum für eine Mitunternehmerstellung sowohl der Mitglieder der Erbengemeinschaft als auch des Herrn X C auf Ebene der Klägerin bestehe. 56

Aufgrund der Beteiligung der Unterbeteiligten sowohl an den stillen Reserven der Hauptgesellschaft einschließlich des Firmenwertes als auch an einem gegebenenfalls entstehenden Verlust trage die Erbengemeinschaft ein entsprechendes Mitunternehmerrisiko. Über die vereinbarten Kontrollrechte und das darüber hinaus noch durch den Ergänzungsvertrag vom 11.09.1997 vereinbarte Weisungsrecht habe die Erbengemeinschaft auch über ein ausreichendes Maß an Mitunternehmerinitiative verfügt. Die Ergänzungsvereinbarung vom 11.09.1997 sei nach dem Tod des Herrn G U nicht gegenstandslos geworden. Im Schiedsverfahren habe zwischen den Beteiligten Einigkeit darüber bestanden, dass die Ergänzungsvereinbarung auf die Erben übergegangen sei. Somit sei die Unterbeteiligungsgesellschaft für steuerliche Zwecke als atypische Unterbeteiligung zu qualifizieren, die Einkünfte im Sinne von § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG erziele. Im Falle atypischer Unterbeteiligungen an Kommanditanteilen bestünden zwei 57

Personengesellschaften. Neben die Hauptgesellschaft trete die Unterbeteiligungsgesellschaft. Beide Personengesellschaften seien steuerlich als Mitunternehmerschaften zu qualifizieren. Darüber hinaus sei die Unterbeteiligungsgesellschaft als Mitunternehmerin der Hauptgesellschaft anzusehen, da die Beteiligung des Hauptgesellschafters im Wege schuldrechtlicher Bindung an die Stelle des bei einer Innengesellschaft nicht möglichen Gesamthandsvermögens trete. Folglich sei auch der zivilrechtliche Hauptbeteiligte für steuerliche Zwecke nur noch mittelbar über die Unterbeteiligungsgesellschaft an der Hauptgesellschaft (nun Untergesellschaft) beteiligt. Damit mutiere die Unterbeteiligungsgesellschaft im System der mehrstöckigen Gemeinschaften steuerlich zur Obergesellschaft, die eine mittelbare Beteiligung an der Untergesellschaft (hier gleich Hauptgesellschaft) vermittele. Steuerlich würden damit nicht nur der Unterbeteiligte, sondern auch der Hauptbeteiligte, der gesellschaftsrechtlich unmittelbar an der Hauptgesellschaft beteiligt sei, wie mittelbar an der Hauptgesellschaft Beteiligte behandelt.

Die Ergänzungsvereinbarung vom 11.09.1997 schließe es außerdem aus, nicht die gesamte Hauptbeteiligung als Gegenstand der Unterbeteiligungsgesellschaft mit der Erbgemeinschaft anzusehen. Nach der Ergänzungsvereinbarung habe der Hauptbeteiligte die Rechte aus der Hauptbeteiligung im Interesse des Unterbeteiligten wahrzunehmen. Dies habe insbesondere eine Stimmrechtsbindung zugunsten des Unterbeteiligten beinhaltet. In Anbetracht dieses Sachverhalts sei es ausgeschlossen, den unbelasteten Teil des Kommanditanteils von Herrn X C nicht als Gegenstand der Unterbeteiligungsgesellschaft zu betrachten. Die Rechte aus der Ergänzungsvereinbarung hätten der gesamten Erbgemeinschaft und nicht jedem einzelnen Erben zugestanden. Zur Ausübung dieser Rechte hätten sich die Erben nach § 6 Abs. 3 und 4 des Unterbeteiligungsvertrages verständigen müssen. Herr X C und die Mitglieder der unterbeteiligten Erbgemeinschaft seien dementsprechend steuerlich gesehen nicht als natürliche Personen unmittelbar als Mitunternehmer an der Klägerin beteiligt gewesen. Auf der Ebene der Klägerin sei der Veräußerungsgewinn — wie bei anderen doppelstöckigen Personengesellschaften auch — der Unterbeteiligungsgesellschaft als unmittelbar beteiligter Mitunternehmerin zuzurechnen. Die Unterbeteiligungsgesellschaft sei als Personengesellschaft nicht nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG begünstigt. Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sei der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils nur dann gewerbesteuerfrei, wenn er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfalle. Sei dagegen unmittelbar beteiligter Mitunternehmer eine Personengesellschaft, sei der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils gewerbesteuerpflichtig. Selbst wenn man annähme, dass infolge des Erbfalls nicht ein Unterbeteiligungsverhältnis, sondern fünf eigenständige Unterbeteiligungsverhältnisse bestanden hätten, ändere dies nichts am Bestehen entsprechender Unterbeteiligungsgesellschaften. Auch in diesem Fall wären weder X C noch die Erben unmittelbar beteiligte Mitunternehmer der Klägerin gewesen.

58

Etwas anderes ergebe sich auch nicht daraus, dass der Beklagte die Erbgemeinschaft als Beteiligte in die gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung der Klägerin aufgenommen habe. Der nach § 179 Abs. 2 Satz 3 AO zulässige Verzicht auf ein separates Feststellungsverfahren sei lediglich aus Vereinfachungsgründen erfolgt und habe den eingereichten Feststellungserklärungen entsprochen. Nur aus technischen Gründen sei die Erbgemeinschaft, wie auch alle anderen und am Kommanditanteil weiterer Kommanditisten der Klägerin, im zusammengefassten Feststellungsbescheid unrichtigerweise als Kommanditisten bezeichnet worden. Es stelle sich also nicht so dar, dass der Beklagte selbst die Erbgemeinschaft wie einen unmittelbaren Kommanditisten behandelt habe.

59

Es könne auch nicht davon ausgegangen werden, dass das vertragswidrige Verhalten des Herrn X C als außerordentliche Kündigung oder Ausschluss der Erbengemeinschaft aus der Unterbeteiligung zu werten sei, die eine logische Sekunde vor dem Wirksamwerden des Verkaufs der Hauptbeteiligung erfolgt sei. Eine Kündigung sei eine empfangsbedürftige Willenserklärung, die aber nie bei der Erbengemeinschaft angekommen sei. Ein Ausschluss der Erbengemeinschaft als Unterbeteiligte hätte im ersten Schritt eines Gesellschafterbeschlusses bedurft, an dem es ebenfalls fehle. 60

Der Veräußerungsgewinn könne sowohl hinsichtlich des Kommanditanteils des Herrn X C als auch hinsichtlich der Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft nur am 31.12.2014 entstanden sein. Da die L GmbH die Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft nicht übernommen habe, sei die Unterbeteiligung im Zuge der Veräußerung des Kommanditanteils zum 31.12.2014 untergegangen. Der Kaufvertrag vom 31.12.2014 sei dabei weder nichtig noch aufschiebend bedingt. Er sei auch wie vereinbart durchgeführt worden. Der Erbengemeinschaft sei es trotz Bemühung im Schiedsverfahren nicht gelungen, den Kaufvertrag rückgängig zu machen und den Untergang der Unterbeteiligung zu revidieren. Der Kaufvertrag vom 31.12.2014 habe sowohl die Kommanditbeteiligung des Herrn X C als auch die Unterbeteiligung beendet. Mit dem Schiedsvergleich vom 24.06.2016 habe daher weder eine Veräußerung stattgefunden noch eine Veräußerung der Unterbeteiligung durch die Erbengemeinschaft. Mit dem Schiedsvergleich hätten weder Herr X C noch die Erbengemeinschaft eine willentliche Verfügung über den Kommanditanteil bzw. die Unterbeteiligung vorgenommen. Es sei lediglich eine Einigung darüber geschlossen worden, in welcher Höhe der Erbengemeinschaft für den bereits zum 31.12.2014 erfolgten Untergang der Unterbeteiligung Schadenersatz zu leisten sei. 61

Soweit sich die Erbengemeinschaft im Schiedsverfahren auf diese Widrigkeiten und damit die Nichtigkeit des Kaufvertrages über die Beteiligung des Herrn X C berufen habe, ergebe sich nichts anderes. Die Erbengemeinschaft habe dem Schiedsvergleich vom 24.06.2016 zugestimmt und habe gerade nicht, was sie hätte tun können, eine Entscheidung des Schiedsgerichts über die Frage der Nichtigkeit verlangt. Selbst wenn man unterstellen wollte, dass der Kaufvertrag vom 31.12.2014 für unwirksam erklärt werden könne, wäre dies gemäß § 40 Abs. 1 Satz 1 AO für die Besteuerung unerheblich, da die Beteiligten das wirtschaftliche Ergebnis des Kaufvertrags vom 31.12.2014 hätten bestehen lassen. Außerdem sei es für die Besteuerung unerheblich, ob ein Verhalten, das den Tatbestand eines Steuergesetzes ganz oder zum Teil erfüllt, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstoße. 62

Schließlich führte die Beklagte in der Einspruchsentscheidung aus, dass der Anspruch der Klägerin auf Erstattung der Gewerbesteuer in Höhe von 3.087.667,51 EUR gegenüber Herrn X C auf § 13 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin beruhe und damit als Forderung der Klägerin zum 31.12.2014 gewinnerhöhend zu aktivieren sei. Zwar sei im Schiedsvergleich vom 24.06.2016 im Ergebnis vereinbart worden, dass die L GmbH die Erbengemeinschaft von der Verpflichtung zur Erstattung der Gewerbesteuer freistelle. Diese Freistellung ändere jedoch nichts am Anspruch der Klägerin auf Erstattung der Gewerbesteuer gegenüber ihrem ehemaligen Kommanditisten Herrn X C. § 13 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags der Klägerin sehe vor, dass die verbleibenden Mitunternehmer die gewerbesteuerliche Mehrbelastung, die durch das Ausscheiden des Gesellschafters aus der Klägerin verursacht werden, wirtschaftlich nicht zu tragen haben. Vielmehr seien sich alle Beteiligten (die Klägerin, die L GmbH, Herr X C und die Erbengemeinschaft) einig gewesen, dass Herr X C als verursachender Gesellschafter die Gewerbesteuer zu tragen hätte. Daher habe die L GmbH Herrn X C von dieser Verpflichtung in § 2 Nr. 2 und Nr. 3 der Ergänzungs- 63

und Abänderungsvereinbarung zum Anteilskaufvertrag vom 31.12.2014 („Sideletter“) ausdrücklich freigestellt. Es sei also nicht nur vorsorglich in der Schiedsverhandlung über die Freistellung der Erbengemeinschaft verhandelt worden.

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage verfolgt die Klägerin ihre Einwendungen weiter. Es mache, so die Klägerin, einen Unterschied, ob eine Personengesellschaft als Außengesellschaft einen Anteil an einer anderen Gesellschaft in ihrem Betriebsvermögen halte und diesen Anteil veräußere oder ob eine Innengesellschaft in Form einer mitunternehmerischen Unterbeteiligungsgesellschaft zum Erliegen komme, weil der Hauptbeteiligte seine nicht mehr durch Unterbeteiligungen belastete Hauptbeteiligung veräußere. In einem solchen Fall trete nicht zwangsläufig eine Vollbeendigung der Unterbeteiligungsgesellschaft ein. Bei doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen sei nach der Rechtsprechung von zwei getrennten Mitunternehmerschaften auszugehen. Im Streitfall handele es sich bei den Beteiligten um natürliche Personen, die jeweils unmittelbar an der Mitunternehmerschaft beteiligt seien. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG greife in diesem Zusammenhang nicht. Bezogen auf die Erbengemeinschaft handele es sich um den Gewinn aus der „Veräußerung“ ihrer Beteiligungen an der/den Unterbeteiligungsgesellschaft(en) als Obergesellschaft(en), aber nicht aus den Beteiligungen an der Klägerin als Untergesellschaft, wenngleich deren Wert für die Wertfindung maßgebend sei. Bei dem Gewinn des Herrn X C hingegen handele es sich um den Gewinn aus der Veräußerung von dessen Hauptbeteiligung als Kommanditist der Klägerin, und zwar sowohl des nicht mit Unterbeteiligungen belasteten Anteils, als auch des vormals mit Unterbeteiligungen der Erben belasteten Anteils. Zu keinem Zeitpunkt sei der Anteil des Herrn X C, der nominell nicht mit einer Unterbeteiligung belastet gewesen war, Vermögen eines Dritten, schon gar nicht Vermögen einer unbestreitbar langjährig existierenden Unterbeteiligungsgesellschaft geworden. Insbesondere könne eine solche Schlussfolgerung nicht auf die Ergänzungsvereinbarung vom 11.09.1997 gestützt werden. Wenn der Ergänzungsvereinbarung eine gewisse wirtschaftliche und rechtliche Bedeutung beigemessen werden solle, dann nur in dem Sinne, dass damit die steuerliche Konstruktion der atypischen Beteiligung des Herrn G U habe unterstrichen werden sollen, um einem eventuellen Einwand zu begegnen, bei der hinzuerworbenen Unterbeteiligung handele es sich angesichts der faktisch ohnehin bereits bestehenden Mehrheitsbeteiligung nur um eine stille, keineswegs aber um eine atypische, d.h. mitunternehmerische Unterbeteiligung. Für eine mit dem Erwerb bzw. der Ergänzungsvereinbarung verbundene etwaige Einbringung oder Einlage des unbelasteten Anteils der Hauptbeteiligung des Herrn X C in die mit Herrn G U bestehende Unterbeteiligungsgesellschaft gebe es keine Anzeichen. Da Herr X C anlässlich des Todes von Herrn G U im Jahr 2011 oder danach mit den Erben in keinerlei neue Rechtsbeziehungen eingetreten sei, habe sich durch den Tod der Status Quo nicht geändert. Herr X C sei weiterhin als natürliche Person mit dem nicht durch eine Unterbeteiligung belasteten Anteil seiner Hauptbeteiligung unmittelbar an der Klägerin beteiligt gewesen. Die mit Herrn G U bestehende Unterbeteiligungsgesellschaft sei mit den Erben fortgesetzt worden, wobei es rechtlich unerheblich sei, ob die Unterbeteiligungsgesellschaft aus Herrn X C und der Erbengemeinschaft oder aus Herrn X C und den jeweiligen Erben bestanden habe.

64

Herr X C hätte den „unbelasteten“ Kommanditanteil jederzeit verkaufen können. Der Gestaltung der Unterbeteiligungsverhältnisse habe jeweils ein sogenannter „Silogedanke“ zugrunde gelegen. Die Unterbeteiligten hätten so gestellt werden sollen, als ob sie unmittelbar einen ihrem quotalen Unterbeteiligungsanteil entsprechenden Kommanditanteil erhalten würden. Dies spreche dagegen, jeweils den gesamten Kommanditanteil zum Gegenstand der Unterbeteiligung zu machen. Dabei sei insbesondere zu berücksichtigen,

65

dass die Verträge so gestaltet seien, dass gerade keine Quote definiert werde, sondern dass jeweils ein absoluter EUR- bzw. DEM-Betrag den Umfang der Beteiligung bestimme.

Wollte man eine Beendigung der Unterbeteiligungsgesellschaft auf den 31.12.2014 festmachen, weil Herr X C an diesem Tag seine Hauptbeteiligung ohne Unterbeteiligungen an die Mitgesellschafterin L GmbH übertragen habe, müssten zwangsläufig die Erben eine logische Sekunde vor der Übertragung ihre Beteiligungen an der damit aufgelösten Unterbeteiligungsgesellschaft und nicht ihre Beteiligung an der Klägerin an Herrn X C „losgeworden“ sein. Herr X C wiederum hätte dann nahezu gleichzeitig, aber eben doch eine logische Sekunde später, seine gesamte, nunmehr nicht durch Unterbeteiligungen belastete Beteiligung an der Klägerin auf die L GmbH übertragen. Diese Vorgänge aber hätten „Veräußerungen“ von unmittelbaren Beteiligungen an einer Personengesellschaft durch natürliche Personen dargestellt, die damit in den Genuss der Verschonungsregelung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG hätten kommen müssen.

66

Hinsichtlich des Veräußerungszeitpunkts macht die Klägerin geltend, dass die Beteiligten sich angesichts der Rechtshängigkeit der Auseinandersetzung beim Schiedsgericht am 31.12.2014 noch nicht endgültig und rechtsverbindlich für alle auseinandergesetzt hätten. Der Konsens vom 24.06.2016 sei rechtlich gesehen keinesfalls eine allgemein akzeptierte Bestätigung der Kündigung vom 31.12.2014 gegen Zusicherung eines modifizierten Preises, sondern eine völlig neue und autonome Entscheidung der Erben gegenüber Herrn X C, die Unterbeteiligungsgesellschaft am 24.06.2016 zu beenden, gewesen. Das allein habe Herrn X C in die Lage versetzt, eine nicht durch Unterbeteiligungen belastete Hauptbeteiligung zu „verkaufen“ und den Vertragstext aus der Verhandlung vom 31.12.2014 umzusetzen. Den Erben möge die Zustimmung zum Vergleich leichter gefallen sein, weil sich der auf sie entfallende Anteil des „Preises“ um ca. 9 Mio. EUR erhöht habe. Bezogen auf die Problematik des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sei die gewerbesteuerliche Folge die gleiche wie bei der Annahme, die Aufgabe bzw. Übertragung habe sich bereits am 31.12.2014 vollzogen. Die Unterbeteiligungsgesellschaften seien beendet worden. Die Erben als natürliche Personen hätten durch ihre Zustimmung zum verfahrensbeendenden Vergleich für die Aufgabe ihrer unmittelbaren Beteiligung an der bzw. den Unterbeteiligungsgesellschaft(en) mit Herrn X C einen Aufgabegewinn erzielt, der keine gewerbesteuerlichen Folgen gehabt habe. Herr X C seinerseits habe einen Veräußerungsgewinn durch die Übertragung seiner vollständigen und nunmehr unbelasteten Hauptbeteiligung an die Mitgesellschafterin L GmbH erzielt, der ebenfalls nicht der Gewerbesteuer unterliege.

67

Hinsichtlich der Aktivierung eines Gewerbesteuererstattungsanspruchs gegen Herrn X C trägt die Klägerin vor, dass sich nach ihrer Auffassung aus der Auslegung des Gesellschaftsvertrages nicht ergebe, dass für den hier streitigen Veräußerungsfall ein Gewerbesteuererstattungsanspruch der Klägerin gegen einen ihrer Gesellschafter bestehe. Tatsächlich habe sie gegenüber Herrn X C einen solchen Anspruch bislang auch nicht geltend gemacht.

68

Die Klägerin beantragt,

69

den Bescheid vom 03.05.2019 über den Gewerbesteuermessbetrag für 2014 und die Einspruchsentscheidung vom 28.08.2020 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag ohne Einbeziehung des Veräußerungsgewinnes in Höhe von 20.516.063 EUR (nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) und ohne Einbeziehung eines gewinnerhöhenden Gewerbesteuererstattungsanspruchs in Höhe von 3.087.667,51 EUR festgesetzt wird,

70

71

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

72

Der Beklagte beantragt,

73

die Klage abzuweisen,

74

hilfsweise,

75

die Revision zuzulassen.

76

Der Beklagte trägt ergänzend zur Einspruchsentscheidung vor, dass der Verstorbene Herr G U mit der im Jahr 1997 hinzuerworbenen Unterbeteiligung die Möglichkeit gehabt habe, weiterhin an dem von ihm wesentlich aufgebauten Unternehmen teilzuhaben und über die Stimmrechtsvereinbarung für die gesamte Hauptbeteiligung des Herrn X C Einfluss in der Klägerin zu nehmen. Die Weisungs- und Kontrollrechte des Erblassers seien die wesentliche Grundlage der Vereinbarung des Unterbeteiligungsverhältnisses zwischen dem Erblasser und Herrn X C gewesen. Daher gehöre auch der unbelastete Kommanditanteil von Herrn X C zu der Unterbeteiligungsgesellschaft. Soweit der Gewinn aus der Veräußerung der Hauptbeteiligung auf den unbelasteten Teil des Hauptbeteiligten entfalle, sei zu beachten, dass eine 0%ige vermögensmäßige Unterbeteiligung an einem KG-Anteil keinerlei Mitunternehmerrisiko beinhalte, da weder eine Beteiligung am Gewinn, an stillen Reserven oder ein Verlustrisiko bestehe. Eine so ausgestaltete gesellschaftsrechtliche Beziehung genüge den Voraussetzungen einer steuerlichen Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht. Eine ausgeprägte Mitunternehmerinitiative seitens des Herrn X C, die das fehlende Mitunternehmerrisiko ausgleichen könnte, sei nicht gegeben.

77

Die gewinnerhöhende Aktivierung des Rückgriffsanspruches der Klägerin in Höhe der entstehenden Gewerbesteuer gegenüber dem veräußernden Gesellschafter Herr X C habe bereits zum 31.12.2014 zu erfolgen. Das Vorsichtsprinzip stehe dem nicht entgegen. Es handele sich nicht um eine bestrittene Forderung im klassischen Sinne, da die Forderung aus dem zivilrechtlichen Verhältnis zwischen dem Hauptbeteiligten Herr X C und der Klägerin resultiere. Nur die Weiterbelastung der Forderung durch Herr X C im Innenverhältnis an die Gesellschafter der Unterbeteiligungsgesellschaft, nicht aber das Bestehen der Forderung, werde durch diese bestritten. Darüber hinaus werde die Forderung lediglich mittelbar bestritten, da nur die Entstehung der Gewerbesteuer im Drittverhältnis zur Finanzverwaltung bzw. der erhebenden Gemeinde streitig sei. Dies habe allenfalls Auswirkungen auf die Höhe der anzusetzenden Forderung. Die Forderung sei dem Grunde nach spätestens auf den Bilanzstichtag zu aktivieren, der dem Veräußerungszeitpunkt folge. Der Nennwert der Forderung entspreche der Höhe nach dem Anspruch, der sich aus der gesellschaftsvertraglichen Regelung über die Tragung der Gewerbesteuerlast für den Veräußerungsvorgang ergebe. Die Regelung § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sei insgesamt einschlägig. Die Gewerbesteuer sei entsprechend festgesetzt worden. Andere Erkenntnisse lägen weder zum Bilanzstichtag noch bei Bilanzerstellung vor, da die Höhe der Gewerbesteuer erst mit dem Rechtsbehelf vom 06.06.2019 erstmalig in Frage gestellt worden sei. Abweichend davon komme eine Bewertung mit dem Teilwert in Betracht, wenn dieser aufgrund einer voraussichtlich dauernden Wertminderung die Anschaffungskosten bzw. den Nennwert unterschreite. Davon könne aber nur dann ausgegangen werden, wenn die Höhe der festzusetzenden Gewerbesteuer nachhaltig gemindert werden würde. Das sei hier nicht der Fall, da die Gewerbesteuerfestsetzung nicht geändert und eine Aussetzung der

78

Vollziehung nicht gewährt worden sei. Zumindest in Höhe des auf die Unterbeteiligung der Erbengemeinschaft entfallenden Teils des Veräußerungsgewinns könne auch von der Klägerin nicht vertreten werden, dass die Gewerbesteuer und damit der Anspruch auf Rückerstattung nicht hinreichend gewiss gewesen seien. In § 2 des Kaufvertrags vom 31.12.2014 sei ausdrücklich festgehalten worden, dass sich die Parteien darüber einig gewesen seien, dass der Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliege.

Am 11.01.2022 hat ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin stattgefunden. Der Senat hat am 15.09.2022 mündlich verhandelt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Protokolle Bezug genommen. 79

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die gewechselten Schriftsätze, die beigezogenen Verwaltungsakten und die Verfahrensakte Bezug genommen. 80

Entscheidungsgründe 81

A. Die Klage ist zulässig und teilweise begründet. Der Gewerbesteuermessbescheid für 2014 vom 03.05.2019 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.08.2020 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO), soweit der aus der Veräußerung des Kommanditanteils des Herrn X C an der Klägerin entstandene Anteil des Gewinns, der rechnerisch auf den nicht mit einer Unterbeteiligung belasteten Teil des Kommanditanteils entfällt, nach § 7 Satz 2 Nr. 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) der Gewerbesteuer unterworfen wurde. Der Bescheid ist außerdem insoweit rechtswidrig, als der Gewinn der Klägerin um den Ertrag aufgrund der Aktivierung eines Gewerbesteuererstattungsanspruchs erhöht wurde. Im Übrigen ist der Bescheid rechtmäßig. 82

I. Der aufgrund der Veräußerung des Kommanditanteils des X C entstandene Veräußerungsgewinn unterliegt nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewerbesteuer nur im Hinblick auf den mit einer Unterbeteiligung belasteten Teil (dazu unter II.). Die Veräußerung des Kommanditanteils des X C wurde im Veranlagungszeitraum 2014 vollzogen (dazu unter III.). Die daraus resultierende Gewerbesteuer führt nicht zum 31.12.2014 zu einer aktivierungspflichtigen und ergebniswirksamen Forderung der Klägerin gegenüber dem ausgeschiedenen Gesellschafter X C (dazu unter IV.). 83

II. Der aus der Veräußerung des Kommanditanteils des X C an der Klägerin entstandene Veräußerungsgewinn unterliegt nur insoweit nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG der Gewerbesteuer, als dieser auf den Teil des veräußerten Kommanditanteils entfällt, der rechnerisch mit der Unterbeteiligung der EG belastet war. 84

1. Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum nach § 14 GewStG entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Damit sieht § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bei wörtlicher Auslegung Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind, als Gewerbeertrag an (Urteil des Bundesfinanzhofs, BFH, vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). 85

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 01.08.2013 IV R 19/11, BFH/NV 2014, 75; vom 18.12.2014 IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520; vom 19.07.2018 IV R 31/15, BFH/NV 2018, 1282, jeweils m.w.N.) sind zwar für solche Gewerbebetriebe, deren Tätigkeit nicht nach § 2 Abs. 2 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, Bestandteile des Gewerbeertrags, die nicht mit dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen (wie z.B. Gewinne, die nicht, auch nicht nach § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG, dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind), grundsätzlich aus dem Gewerbeertrag i.S. von § 7 Satz 1 GewStG herauszurechnen. Eine Ausnahme besteht allerdings dann, wenn gewerbesteuerliche Sonderregelungen ihre Einbeziehung ausdrücklich anordnen. § 7 Satz 2 GewStG enthält eine solche gewerbesteuerrechtliche Sonderregelung für Mitunternehmerschaften. Aus seinem vorgenannten Wortlaut (§ 7 Satz 2 letzter Halbsatz GewStG) folgt, dass der Gewinn im Sinne des § 7 Satz 2 GewStG nur insoweit nicht zum Gewerbeertrag einer Mitunternehmerschaft gehört, als er auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt (BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77).

Gewerbsteuerpflicht tritt also insbesondere dann ein, wenn an der Mitunternehmerschaft als Mitunternehmer eine Kapitalgesellschaft oder Personengesellschaft beteiligt ist. Die Regelung des § 7 Satz 2 GewStG erfasst damit auch Fallgestaltungen, in denen eine natürliche Person über eine Personengesellschaft und damit mittelbar an der Mitunternehmerschaft, deren Gewerbeertrag ermittelt wird, beteiligt ist (vgl. Roser in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 7, Rn. 375). Soweit also der Gewinn auf eine beteiligte Personengesellschaft (Obergesellschaft) entfällt, ist er Teil des Gewerbeertrags (vgl. auch BFH-Urteile vom 22.07.2010 IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511 und vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). Dies gilt selbst dann, wenn bei einer doppelstöckigen Personengesellschaft an der veräußernden Obergesellschaft ausschließlich natürliche Personen beteiligt sind (BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). 87

2. Nur der der Erbengemeinschaft als Unterbeteiligter zuzurechnende Veräußerungsgewinn ist in den Gewerbeertrag der Klägerin gemäß § 7 Satz 2 GewStG einzubeziehen. 88

a) Der der Erbengemeinschaft als Unterbeteiligter zuzurechnende Veräußerungsgewinn i.H.v. 13.477.205,75 EUR (nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) ist gemäß § 7 Satz 2 GewStG Teil des Gewerbeertrags der Klägerin. Die Erbengemeinschaft war im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung mittelbar im Sinne des § 7 Satz 2 GewStG an der Klägerin beteiligt. Die Anteilsveräußerung durch X C erfolgte im Umfang der bestehenden Unterbeteiligung für Rechnung der Erbengemeinschaft als Unterbeteiligter. Die Unterbeteiligten als mittelbare Mitunternehmer sind steuerlich einem unmittelbar beteiligten Mitunternehmer der Hauptgesellschaft nicht gleichzustellen. 89

aa) Die Erbengemeinschaft war mittelbar im Sinne des § 7 Satz 2 GewStG an der Klägerin beteiligt. 90

Gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG steht der mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligte Gesellschafter dem unmittelbar beteiligten Gesellschafter gleich; er ist als Mitunternehmer des Betriebs der Gesellschaft anzusehen, an der er mittelbar beteiligt ist, wenn er und die Personengesellschaften, die seine Beteiligung vermitteln, jeweils als Mitunternehmer der Betriebe der Personengesellschaften anzusehen sind, an denen sie unmittelbar beteiligt sind (BFH-Urteil vom 02.10.1997 IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Der Begriff des „über eine Personengesellschaft“ mittelbar beteiligten Gesellschafters im Sinne des § 15 Abs.1 Nr. 2 Satz 2 EStG ist nicht zivilrechtlich, sondern steuerlich aufzufassen. Bei 91

der atypischen Unterbeteiligung tritt die Beteiligung des Hauptgesellschafters im Wege schuldrechtlicher Bindung an die Stelle des bei einer Innengesellschaft nicht möglichen Gesamthandsvermögens, weshalb steuerlich betrachtet auch die Unterbeteiligungsgesellschaft als Mitunternehmerin der „Hauptgesellschaft“ anzusehen ist (BFH-Urteil vom 02.10.1997 IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Durch die Einräumung der atypischen Unterbeteiligung wird eine Unterbeteiligungsgesellschaft errichtet, die Gesellschafterin der Hauptbeteiligungsgesellschaft und deren Obergesellschaft ist, d.h. es entsteht steuerlich eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur.

Die Voraussetzungen für eine atypische Unterbeteiligung und damit für eine Mitunternehmerstellung der Erbegemeinschaft an der Unterbeteiligungsgesellschaft sind im Streitfall erfüllt. Die Erbegemeinschaft selbst und nicht deren Mitglieder waren als Mitunternehmerin der Unterbeteiligungsgesellschaft anzusehen. Die ungeteilte Erbegemeinschaft ist eine Mitunternehmerschaft in Gestalt einer der Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vergleichbaren Gemeinschaft (vgl. hierzu BFH-Beschlüsse vom 25.06.1984 GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751 und vom 05.07.1990 GrS 2/89, BStBl. II 1990, 837; Roser in: Lenski/Steinberg, GewStG, § 7 Gewerbeertrag, Rn. 172).

92

In Bezug auf die Erbegemeinschaft liegen, was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist, sowohl die tatsächlichen Voraussetzungen für ein ausreichendes Mitunternehmerisiko in Form der Beteiligung am Erfolg oder Misserfolg des Unternehmens, also am Gewinn und Verlust sowie der Teilhabe an den stillen Reserven, als auch für die notwendige Mitunternehmerinitiative in Gestalt einer Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen vor. Nach § 1 Abs. 4 des Unterbeteiligungsvertrages vom 11.09.1997 sollte der bzw. die Unterbeteiligte vermögensmäßig und ertragsmäßig so gestellt werden, als ob er bzw. sie an der Klägerin als Kommanditist/in beteiligt wäre, so dass im Verhältnis zwischen der bzw. dem Hauptbeteiligten und dem bzw. der Unterbeteiligten eine Mitunternehmerschaft im steuerlichen Sinne gegeben ist. Der bzw. die Unterbeteiligten verfügten außerdem nicht nur gemäß § 4 des Unterbeteiligungsvertrages vom 11.09.1997 über ein Kontrollrecht, sondern aufgrund der Ergänzungsvereinbarung vom 11.09.1997 auch über ein Weisungsrecht gegenüber dem Hauptbeteiligten im Innenverhältnis.

93

bb) Im Zeitpunkt der Anteilsveräußerung von X C an die L GmbH bestand die Unterbeteiligung der Erbegemeinschaft noch. Die Unterbeteiligung wurde nicht bereits vor der Veräußerung des Kommanditanteils aufgelöst.

94

(1) Die ursprünglich von X C ausgesprochene Kündigung zum 31.12.2013 war nach dem Ergebnis des Schiedsverfahrens, was zwischen den Beteiligten unstreitig ist, unwirksam. Es erfolgte auch keine konkludente Kündigung unmittelbar vor der Anteilsveräußerung, da insoweit keine Kündigung zugegangen ist. Dies ergibt sich nicht zuletzt daraus, dass die Erbegemeinschaft erst mit Schreiben des Rechtsanwalts von Herrn X C vom 02.01.2015 von der Anteilsübertragung in Kenntnis gesetzt wurde. Zwischen der Erbegemeinschaft als Unterbeteiligter und X C wurde auch weder ausdrücklich noch konkludent eine Auflösungsvereinbarung getroffen.

95

(2) Die Unterbeteiligungsgesellschaft wurde erst infolge der Veräußerung der Hauptbeteiligung durch X C aufgelöst. Die Veräußerung der Hauptbeteiligung war Voraussetzung für die Auflösung der Unterbeteiligungsgesellschaft.

96

Eine Unterbeteiligung ist grundsätzlich nicht übertragbar. Wie auch sonst im Personengesellschaftsrecht sind ohne weiteres allein die in § 717 Satz 2 BGB genannten Ansprüche übertragungsfähig (vgl. Blaurock in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9.

97

Aufl. 2020, Die Unterbeteiligung in zivilrechtlicher Sicht, Rn. 30\_51). Erst durch entsprechende Vereinbarung der Gesellschafter, die auch schon in einer Vertragsklausel des Gesellschaftsvertrags festgehalten sein kann, wird die Gesellschafterstellung fungibel. Veräußert der Hauptgesellschafter seinen Gesellschaftsanteil, so wird nicht ohne weiteres eine Unterbeteiligung mit dem Erwerber begründet. Der Erwerber muss durch eine Änderung des ursprünglichen Unterbeteiligungsvertrages in die Innengesellschaft einbezogen werden, oder es muss mit ihm ein neuer Gesellschaftsvertrag abgeschlossen werden (vgl. Blaurock in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Die Unterbeteiligung in zivilrechtlicher Sicht, Rn. 30\_51).

Im Streitfall wurde die Unterbeteiligung, trotz anderslautender Verpflichtung aus dem Unterbeteiligungsvertrag vom 11.09.1997, nicht von der Erwerberin der Kommanditbeteiligung übernommen. Ohne eine entsprechende Vereinbarung wird die Unterbeteiligung zwischen dem Unterbeteiligten und dem bisherigen Hauptgesellschafter bei Veräußerung des Gesellschaftsanteils infolge Zweckvereitelung gemäß § 726 des Bürgerlichen Gesetzbuchs aufgelöst (vgl. Blaurock in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Die Unterbeteiligung in zivilrechtlicher Sicht, Rn. 30\_51). Im Streitfall wurde die Unterbeteiligung damit durch Zweckvereitelung infolge der Anteilsveräußerung an die L GmbH aufgelöst. Die Auflösung folgte zeitlich der Anteilsveräußerung nach. Die Veräußerung des Kommanditanteils durch X C als Hauptgesellschafter erfolgte damit (noch) für Rechnung der Unterbeteiligten, soweit diese an dem Anteil beteiligt waren.

98

Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass in § 4 (Garantieerklärung) des Anteilskaufvertrages zwischen X C und der L GmbH geregelt war, dass der Verkäufer im Wege eines selbständigen Garantieversprechens garantiere, dass sein Kommanditanteil voll eingezahlt sei, dass dieser Kommanditanteil frei von Rechten Dritter, insbesondere von Rechten seiner Unterbeteiligten, sei, und dass er darüber frei verfügen könne. Aus dieser Garantieerklärung kann nicht der Schluss gezogen werden, dass X C den Unterbeteiligungsvertrag vor Abschluss des Anteilskaufvertrages beendet hatte. Das Garantieversprechen, den Kommanditanteil frei von den Rechten der Unterbeteiligten zu übertragen, ließ sich von X C, wie dargestellt, durch Abtretung der Unterbeteiligung und den dadurch zivilrechtlich zwingend eingetretenen Untergang der Unterbeteiligung erfüllen. Einer vorangehenden Kündigung oder einvernehmlichen Auflösung des Unterbeteiligungsvertrages hätte es für die Erfüllung der Garantieerklärung nicht bedurft.

99

cc) Der infolge der Veräußerung der Kommanditbeteiligung von X C erzielte Veräußerungsgewinn war anteilig der Erbengemeinschaft als Mitunternehmerin der Unterbeteiligungsgesellschaft zuzurechnen.

100

Der Hauptbeteiligte X C handelte bei der Anteilsveräußerung an die L GmbH auf eigene Rechnung und, im Umfang der Unterbeteiligung, für Rechnung der Erbengemeinschaft als Unterbeteiligte. Da es eine Vertretung der Unterbeteiligungsgesellschaft als Innengesellschaft bürgerlichen Rechts nicht geben kann, handelt der Hauptbeteiligte im Außenverhältnis stets im eigenen Namen, wenn auch im Innenverhältnis auf gemeinsame Rechnung (Blaurock in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Die Unterbeteiligung in zivilrechtlicher Sicht, Rn. 30\_42 m.w.N.). Demgegenüber gibt es eine Geschäftsführung innerhalb der Unterbeteiligungsgesellschaft, die näherer vertraglicher Regelung zugänglich ist. Grundsätzlich steht allerdings auch das Recht und die Pflicht zur Geschäftsführung dem Hauptbeteiligten zu (Blaurock in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Die Unterbeteiligung in zivilrechtlicher Sicht, Rn. 30-43 m.w.N.).

101

Im Streitfall lag nicht nur das Handeln im Außenverhältnis, sondern auch die Geschäftsführung innerhalb der Unterbeteiligungsgesellschaft allein bei dem Hauptbeteiligten. Frau N C als Hauptbeteiligte und der Erblasser Herr G U als Unterbeteiligter hatten in § 5 des Unterbeteiligungsvertrages vom 11.09.1997 vereinbart, dass die Hauptbeteiligte durch den Unterbeteiligungsvertrag nicht gehindert sei, ihre Gesellschafterrechte in der Hauptgesellschaft nach ihrem eigenen Ermessen auszuüben. In der Ergänzungsvereinbarung vom 11.09.1997 zwischen X C und dem Erblasser war unter Punkt 4. u.a. geregelt, dass der Hauptbeteiligte die Rechte aus der Hauptbeteiligung nur im Einvernehmen mit und bei Meinungsverschiedenheiten nach Weisung des Unterbeteiligten wahrnehmen werde und dass der Hauptbeteiligte für die Führung der Geschäfte der Unterbeteiligungsgesellschaft eine Vergütung i.H.v. 5.000 DEM erhalte.

102

Der Umstand, dass nach § 6 Abs. 5 Satz 1 des Unterbeteiligungsvertrages die Unterbeteiligung bei Abtretung der Hauptbeteiligung fortbestehen sollte, steht der auf die Anteilsveräußerung folgenden Auflösung der Unterbeteiligungsgesellschaft nicht entgegen. Ein Fortbestehen der Unterbeteiligung hätte vorausgesetzt, dass eine entsprechende Übernahme der Unterbeteiligung zwischen X C und der L GmbH vereinbart worden wäre. § 6 Abs. 5 Satz 2 des Unterbeteiligungsvertrages regelt dementsprechend eine Verpflichtung des Hauptbeteiligten zur Vereinbarung der Übernahme der Unterbeteiligung mit dem Rechtsnachfolger. In dem Unterlassen dieser Vereinbarung kann keine vorherige konkludente Auflösung der Unterbeteiligungsgesellschaft gesehen werden. Vielmehr lag ein vertragswidriges Verhalten des Hauptbeteiligten X C vor, das im Innenverhältnis entsprechende Schadenersatzverpflichtungen gegenüber der Unterbeteiligten auslöste, die Wirksamkeit der Anteilsabtretung im Außenverhältnis aber nicht berührte.

103

Gemäß § 40 AO kommt es im Übrigen für die steuerliche Würdigung auch nicht darauf an, ob die Anteilsveräußerung aufgrund eines möglichen kollusiven Zusammenwirkens der Kaufvertragsparteien zu Lasten der Unterbeteiligten sittenwidrig war.

104

dd) Ein Unterbeteiligter als mittelbarer Mitunternehmer ist für Zwecke der Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG einem unmittelbar beteiligten Mitunternehmer der Hauptgesellschaft nicht gleichzustellen.

105

(1) Der atypisch Unterbeteiligte ist, wie dargestellt, Mitunternehmer der Unterbeteiligungsgesellschaft; der Mitunternehmeranteil des Hauptbeteiligten ist deren gewidmetes und fiktives Gesamthandsvermögen. Hieraus folgt, dass für die Mitunternehmerstellung des Unterbeteiligten in der Unterbeteiligungsgesellschaft die Anforderungen an Mitunternehmerinitiative und –risiko nur im Verhältnis zum Hauptbeteiligten (nicht zur Hauptbeteiligungsgesellschaft) erfüllt werden müssen (Levedag, GmbHR 2019, 699, 707). Der Unterbeteiligte leitet seine Mitunternehmerstellung aus seinem Verhältnis zum Hauptbeteiligten und nicht aus seinem Verhältnis zur Hauptbeteiligungsgesellschaft ab.

106

Nach der Rechtsprechung des BFH sind mittelbare Beteiligungen unmittelbaren grundsätzlich nicht gleichzusetzen (vgl. BFH-Beschluss vom 25.02.1991 GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691, unter C.III.3.b aa). Vielmehr bedarf es zu einer solchen Gleichstellung einer ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift, es sei denn, dass sich die Gleichstellung aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Vorschrift eindeutig ergibt (BFH-Beschluss vom 25.02.1991 GrS 7/89, BStBl. II 1991, 691). Eine derartige Sonderregelung einer Gleichstellung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen ist dem Wortlaut des § 7 Satz 2 GewStG jedoch gerade nicht zu entnehmen (BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77).

107

108

(2) Nach der Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat folgt, lässt sich auch aus dem vom Gesetzgeber mit der Regelung des § 7 Satz 2 GewStG verfolgten Zweck keine Gleichstellung von unmittelbaren und mittelbaren Beteiligungen natürlicher Personen herleiten (BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). Die Einführung von § 7 Satz 2 GewStG sollte die Gefahr von Missbrauch beseitigen, die durch einkommen- und körperschaftsteuerliche Gestaltungsmöglichkeiten entsteht. Es sollte vermieden werden, dass die breitere, schon bisher Veräußerungsgewinne erfassende gewerbsteuerliche Bemessungsgrundlage bei Kapitalgesellschaften dadurch umgangen wird, dass die zu veräußernden Wirtschaftsgüter nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral vor ihrer Veräußerung auf eine Personengesellschaft übertragen werden und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbsteuerfrei veräußert wird (vgl. BT-Drucks 14/6882, S. 41). Aus dieser Zielrichtung des Gesetzes folge, so der BFH, keine Gleichstellung von mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen natürlicher Personen an einer Personengesellschaft.

§ 7 Satz 2 GewStG zielt außerdem auf eine Verwaltungsvereinfachung ab (vgl. auch BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). Die Ergänzung des § 7 Satz 2 GewStG um den letzten Halbsatz „soweit er [der Veräußerungs- oder Aufgabegewinn i.S. des § 7 Satz 2 GewStG] nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt“ soll notwendig sein, um die Regelung in der Praxis anwenden zu können (vgl. BT-Drucks 14/7344, S. 12). Bei mehrstufigen Personengesellschaften ist es für das Betriebsfinanzamt regelmäßig nicht oder nur unter unverhältnismäßigen Schwierigkeiten feststellbar, ob und in welchem Umfang eine natürliche Person mittelbar an dem Veräußerungsgewinn der Personengesellschaft beteiligt ist (vgl. BT-Drucks 14/7344, S. 12; vgl. auch BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). 109

Diese Gesichtspunkte der Verwaltungsvereinfachung und Praktikabilität gelten für mittelbare Innengesellschafter ebenso wie für mittelbare Außengesellschafter. Auch bei atypischen Unterbeteiligungsgesellschaften ist nach § 179 Abs. 2 Satz 3 AO die Durchführung eines gesonderten Feststellungsverfahrens für die Unterbeteiligungsgesellschaft als Obergesellschaft möglich. Bei atypischen Unterbeteiligungsgesellschaften kommt der Gesichtspunkt der Praktikabilität sogar stärker zum Tragen, da Unterbeteiligungsgesellschaften als Innengesellschaften nicht im Handelsregister eingetragen werden und es deshalb für das zuständige Finanzamt keine Möglichkeit gibt, Unterbeteiligungsverhältnisse unabhängig von den Angaben der Feststellungsbeteiligten zu ermitteln. Dies gilt umso mehr für mehrstufige Mitunternehmerschaften, wenn sich eine (weitere) Mitunternehmerschaft atypisch an einem Mitunternehmeranteil (unter-)beteiligt. Auch im Streitfall wurde zusätzlich auf Ebene der Erbengemeinschaft als Mitunternehmerschaft ein Feststellungsverfahren durchgeführt. 110

Die Anwendung des § 7 Satz 2 GewStG kann dabei auch nicht davon abhängig gemacht werden, ob, wie im Streitfall, ein einheitliches Feststellungsverfahren erfolgt oder mehrere Feststellungen durchgeführt werden. Andernfalls läge die Herbeiführung der Gewerbesteuerfreiheit im Ermessen des Steuerpflichtigen bzw. der Finanzverwaltung. 111

(3) Daraus, dass die atypische Unterbeteiligungsgesellschaft als solche nach überwiegender Auffassung im Schrifttum keinen eigenen Gewerbebetrieb unterhält (so Sarrazin in Lenski/Steinberg, 2/2022, § 5 GewStG Rz. 95; Selder in Glanegger/Güroff, § 5 GewStG Rz. 11; Lamprecht in: Blaurock, Handbuch Stille Gesellschaft, 9. Aufl. 2020, Gewerbesteuer, Rn. 31.83; Haas, GStB 2004, 406; a.A. Kraus, Die mitunternehmerische Innengesellschaft in der Gewerbesteuer, 2015, S. 79 f.) ergibt sich vorliegend keine andere Beurteilung. Gegen 112

die Annahme eines eigenen Gewerbebetriebs spricht, dass § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG verfassungskonform dahin auszulegen ist, dass ein gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG als nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegender Gewerbebetrieb gilt (BFH-Urteil vom 06.06.2019 IV R 30/16, BStBl. II 2020, 649). Auch die atypische Unterbeteiligungsgesellschaft ist aufgrund der Erzielung gewerblicher Einkünfte als gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alternative 2 EStG anzusehen.

Der erkennende Senat kann allerdings offen lassen, ob der überwiegenden Auffassung im Schrifttum zu folgen ist. Auch dann, wenn ein eigener Gewerbebetrieb der atypischen Unterbeteiligungsgesellschaft zu verneinen wäre, wäre keine teleologische Extension bzw. Reduktion des § 7 Satz 2 GewStG dahingehend geboten, dass die Beteiligung über eine keinen Gewerbebetrieb unterhaltende Mitunternehmerschaft der unmittelbaren Beteiligung einer natürlichen Person gleichzustellen ist. Wie der BFH zur Beteiligung über eine Obergesellschaft, die, von ihren gewerblichen Beteiligungseinkünften abgesehen, „vermögensverwaltend“ tätig ist, entschieden hat, setzt eine teleologische Extension eine Regelungslücke voraus (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77, m.w.N.). Die Norm muss danach gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig sein. Ihre Ergänzung dürfe nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widersprechen. Dass eine gesetzliche Regelung rechtspolitisch als verbesserungsbedürftig anzusehen ist, reiche nicht aus. Eine teleologische Reduktion ziele darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken (BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77, m.w.N.). Sie sei nicht bereits dann gerechtfertigt, wenn die vom Gesetzgeber getroffene Entscheidung rechtspolitisch fehlerhaft erscheint. Vielmehr müsse die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen.

§ 7 Satz 2 GewStG zeigt aber keine Regelungslücke auf. Die Norm führt auch zu keinem offenkundig sinnwidrigen Ergebnis, soweit sie unberücksichtigt lässt, inwieweit bei doppelstöckigen Personengesellschaften eine als Mitunternehmerin beteiligte Obergesellschaft ein eigenes Gewerbe betreibt. Der erkennende Senat folgt auch insoweit der Rechtsprechung des BFH, wonach es der Normzweck der Verwaltungsvereinfachung rechtfertigt, nicht weiter zu prüfen, welchen Tätigkeiten eine mitunternehmerisch beteiligte Personengesellschaft ihrerseits nachgeht (BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). Außerdem ist zu berücksichtigen, dass eine einschränkende Auslegung des § 7 Satz 2 GewStG auch vor dem Hintergrund, dass die Norm zur Missbrauchsbekämpfung eingeführt wurde, nicht geboten ist, da nicht ersichtlich ist, dass der Gesetzgeber bei mitunternehmerisch beteiligten Personengesellschaften noch weiter nach der Qualifikation der von diesen selbst ausgeübten Tätigkeiten differenzieren wollte (BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77).

(4) Diese Sichtweise führt schließlich auch nicht dazu, dass eine natürliche Person als Unterbeteiligter selbst ihren Anteil an der Unterbeteiligungsgesellschaft nicht gewerbesteuerfrei veräußern oder aufgeben könnte. Unabhängig davon, ob die Unterbeteiligungsgesellschaft selbst ein Gewerbe betreibt oder nicht, ist der Unterbeteiligte unmittelbar im Sinne von § 7 Satz 2 GewStG an der Mitunternehmerschaft „atypische Unterbeteiligung“ beteiligt. Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn kann deshalb weder zum Gewerbeertrag der Obergesellschaft – bei Annahme eines eigenen Gewerbebetriebs – noch zu dem der Untergesellschaft – bei Ablehnung eines eigenen Gewerbebetriebs – gehören.

(5) Eine Gleichbehandlung von Mitunternehmerschaften je nach der unmittelbaren Beteiligung von Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften einerseits und natürlichen Personen andererseits ist schließlich auch nicht von Verfassungs wegen geboten (BVerfG-Urteil vom 10.04.2018 1 BvR 1236/11, BStBl. II 2018, 303, BVerfGE 148, 217-267).

b) Der auf X C entfallende Teil des Veräußerungsgewinns i.H.v. 7.038.857,47 EUR (nach Anwendung des Teileinkünfteverfahrens) ist nicht gemäß § 7 Satz 2 GewStG Teil des Gewerbeertrags der Klägerin. X C war im Zeitpunkt der Veräußerung seiner Kommanditbeteiligung an die L GmbH nicht mittelbar, sondern unmittelbar als Mitunternehmer an der Klägerin beteiligt. Die Einräumung der atypischen Unterbeteiligung hatte nicht zur Folge, dass Frau N C bzw. X C nur noch mittelbar i.S.v. § 7 Satz 2 an der Klägerin beteiligt waren. 117

aa) Die Einräumung einer lediglich anteiligen atypischen Unterbeteiligung macht den Hauptgesellschafter nicht zu einem nur noch mittelbar an der Hauptgesellschaft beteiligten Mitunternehmer. Der Hauptgesellschafter bleibt (unmittelbarer) Mitunternehmer der Hauptgesellschaft. 118

Dem steht nicht entgegen, dass wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte, wie die der Beteiligung über eine Außengesellschaft und über eine Innengesellschaft, gleich zu behandeln sind (BFH-Urteil vom 02.10.1997 IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137, Rn. 11) und keine sachliche Rechtfertigung dafür besteht, Mitunternehmerschaften, soweit sie als atypisch stille Gesellschaften ausgestaltet sind, nur wegen der formalen bürgerlich-rechtlichen Unterschiede anders zu behandeln als Mitunternehmerschaften, die als Personenhandelsgesellschaft nach außen in Erscheinung treten. Die Konstellation des Streitfalles ist nicht vergleichbar mit einer vollständigen Einbringung eines Kommanditanteils in eine Außenpersonengesellschaft, die dann alleinige Anteilsinhaberin ist. Letztere Fallgestaltung hat zur Folge, dass zum Gewerbeertrag der Untergesellschaft nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch der Gewinn der Obergesellschaft aus der Veräußerung ihres Mitunternehmeranteils gehört (vgl. BFH-Urteil vom 19.07.2018 IV R 39/10, BStBl. II 2019, 77). 119

Der Sachverhalt des Streitfalles entspricht wirtschaftlich vielmehr der teilweisen Anteilsabtretung an eine Außenpersonengesellschaft unter Zurückbehaltung eines unmittelbar gehaltenen eigenen Kommanditanteils. Der Hauptbeteiligte ist (und bleibt) aufgrund seiner Beteiligung an der Hauptgesellschaft als deren Mitunternehmer anzusehen (vgl. auch BFH-Urteil vom 02.10.1997 IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137). Er trägt in Bezug auf die Hauptgesellschaft weiterhin Mitunternehmerisiko und entfaltet Mitunternehmerinitiative, da im Außenverhältnis allein er Inhaber des Kommanditanteils ist und die daraus resultierenden Rechte und Pflichten im eigenen Namen wahrnimmt. Insoweit folgt der Senat nicht der im Schrifttum vertretenen Auffassung, dass bei Bestehen einer atypischen Unterbeteiligung nicht eine natürliche Person, sondern eine Mitunternehmerschaft, die Unterbeteiligungsgesellschaft, Veräußerin ist (so Stollenwerk/Scherff, GmbH-StB 2005, S. 45, 48). Veräußerer ist der Hauptbeteiligte, wobei die Veräußerung der Beteiligung, wie dargestellt, teilweise auf Rechnung des Unterbeteiligten erfolgt. 120

bb) Insofern teilt der erkennende Senat auch nicht die Auffassung des Beklagten, dass die Annahme, der Hauptbeteiligte X C sei mit seinem unbelasteten Anteil insoweit nicht Teil der Unterbeteiligungsgesellschaft, dazu führe, dass X C auf Ebene der Unterbeteiligungsgesellschaft keinerlei Mitunternehmerisiko trage, weshalb die Mitunternehmerschaft „Unterbeteiligungsgesellschaft“ zwangsläufig sowohl den mit der Unterbeteiligung belasteten als auch den unbelasteten Teil der Hauptbeteiligung umfassen 121

müsse.

X C war, wie dargestellt, bereits aufgrund seiner Beteiligung an der Klägerin als Mitunternehmerin anzusehen. Die Beteiligung des X C an der Klägerin war im Rahmen der Unterbeteiligungsgesellschaft – anteilig – an die Stelle des bei einer Außengesellschaft bestehenden Gesamthandvermögens getreten. X C konnte auch auf Ebene der Unterbeteiligungsgesellschaft eine ausreichende Mitunternehmerinitiative entfalten, da allein er als Hauptbeteiligter im Außenverhältnis handeln konnte und ihm allein auch die Geschäftsführung innerhalb der Unterbeteiligungsgesellschaft oblag. Das aufgrund der Ergänzungsvereinbarung vom 11.09.1997 im Fall von Meinungsverschiedenheiten bestehende Weisungsrecht der Unterbeteiligten hindert die Annahme einer ausreichenden Mitunternehmerinitiative nicht, da X C auch bei einer entgegen stehenden Weisung im Außenverhältnis wirksam hätte handeln können. Im Übrigen war in der Ergänzungsvereinbarung ausdrücklich geregelt, dass die Weisungen selbst im Innenverhältnis nur dann für den Hauptbeteiligten verbindlich waren, wenn sie nicht gegen seine Pflichten als Gesellschafter der Hauptgesellschaft oder gegen die anderen Unterbeteiligungsverträge verstoßen. Dies spricht gerade gegen eine Einbeziehung des unbelasteten bzw. des mit anderen Unterbeteiligungen belasteten Kommanditanteils.

X C trug auch ein ausreichendes Mitunternehmerrisiko, da er als Anteilsinhaber nach außen gegenüber den Gläubigern der Klägerin mit seiner gesamten Kommanditeinlage haftete bzw. bis zum Betrag seiner Kommanditeinlage persönlich hätte in Haftung genommen werden können, wenn etwa die Einlage nicht oder nicht vollständig geleistet worden wäre. Die Stellung des X C war vor diesem Hintergrund mit der einer nicht am Gewinn und Vermögen beteiligten Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG vergleichbar.

cc) Die Vereinbarung der Unterbeteiligung führt vor diesem Hintergrund lediglich zu einer anteiligen abweichenden steuerlichen Zurechnung des Mitunternehmeranteils. Der Hauptgesellschafter bleibt im Umfang seiner nicht durch die atypische Unterbeteiligung belasteten Beteiligung unmittelbarer Mitunternehmer der Hauptgesellschaft. Wie der BFH im Zusammenhang mit der Verlustverrechnungsbeschränkung nach § 15a EStG entschieden hat, ist davon auszugehen, dass bei einer atypischen Unterbeteiligung dem Unterbeteiligten infolge seiner Mitunternehmerstellung der Kommanditanteil in Höhe seiner Mitunternehmerstellung und im Übrigen dem Hauptbeteiligten zuzurechnen ist (vgl. BFH-Urteil vom 19.04.2007 IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868). Anders als bei einem Treuhandverhältnis ist bei einem atypisch stillen Unterbeteiligungsverhältnis der Hauptbeteiligte in dem Umfang, in dem sein Gesellschaftsanteil nicht durch die Unterbeteiligung belastet ist, weiterhin für eigene Rechnung tätig (BFH-Urteil vom 19.04.2007 IV R 70/04, BStBl. II 2007, 868). Dieser Rechtsgedanke lässt sich auf § 7 Satz 2 GewStG übertragen. In dem Umfang, in dem der Kommanditanteil weiterhin allein dem Hauptbeteiligten steuerlich zuzurechnen ist, wird der Hauptbeteiligte auf eigene Rechnung tätig und ist im Sinne von § 7 Satz 2 GewStG „unmittelbar“ an der Hauptgesellschaft beteiligt.

dd) Vor diesem Hintergrund steht der Grundsatz der zivilrechtlichen und steuerlichen Unteilbarkeit des Anteils an einer Personengesellschaft der hier vertretenen Auffassung nicht entgegen.

Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. dazu nur BFH-Beschluss vom 06.08.2019 VIII R 12/16, BStBl. II 2020, 378, m.w.N.) hält der Gesellschafter einer Personengesellschaft, wenn er Anteile an derselben Gesellschaft zu unterschiedlichen Zeitpunkten erwirbt, grundsätzlich nur einen einheitlichen Gesellschaftsanteil an dieser Gesellschaft. Ausnahmen vom Grundsatz der zivilrechtlichen und steuerlichen Unteilbarkeit des Anteils an einer

Personengesellschaft kommen allenfalls in Fällen der personellen Sonderzuordnung des Anteils in Betracht (BFH-Beschluss vom 06.08.2019 VIII R 12/16, BStBl. II 2020, 378).

Die Konstellation des Streitfalles entspricht, wie dargestellt, wirtschaftlich der teilweisen Anteilsabtretung an eine Außenpersonengesellschaft unter Zurückbehaltung eines unmittelbar gehaltenen eigenen Kommanditanteils. Die Vereinbarung der Unterbeteiligung führt zu einer anteiligen abweichenden steuerlichen Zurechnung des Mitunternehmeranteils des X C. Beide Teile des Mitunternehmeranteils werden im Rahmen ihrer jeweiligen steuerlichen Zuordnung als ein einheitlicher Anteil behandelt. 127

III. Der Beklagte hat den Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils des X C, soweit er auf die Erbengemeinschaft als Unterbeteiligte entfällt, zutreffend in den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin des Jahres 2014 einbezogen. Die Veräußerung des Kommanditanteils des X C wurde zum 31.12.2014, 23.59 Uhr mit steuerlicher Wirkung vollzogen. Der erkennende Senat folgt nicht der Auffassung der Klägerin, dass die Veräußerung erst mit Abschluss des Schiedsvergleichs vom 24.06.2016 wirksam geworden ist. Wie der Beklagte in der Einspruchsentscheidung zutreffend ausgeführt hat, wurde der Anteilskaufvertrag von X C und der L GmbH wie vereinbart tatsächlich durchgeführt. Es kam den Kaufvertragsparteien auch auf die Wirksamkeit des Kaufs sowie der Abtretung der Kommanditbeteiligung an. Der Untergang der Unterbeteiligung wurde von der Erbengemeinschaft im Schiedsverfahren nicht mit Erfolg angefochten. Im Verlauf des Schiedsverfahrens schlossen die Parteien des Schiedsverfahrens in der mündlichen Verhandlung vom 03.07.2015 nach der Erörterung der Sach- und Rechtslage vielmehr einen Zwischenvergleich, nach dem das Schiedsgericht das Gutachten eines Sachverständigen zu dem Wert der Unterbeteiligung des Nachlasses nach G U an der Klägerin per 31.12.2014 einholen sollte. Für die Einholung eines Wertgutachtens hätte kein Anlass bestanden, wenn nicht die Parteien des Schiedsverfahrens vom Untergang der Unterbeteiligung ausgegangen wären. Hierauf weist der Zwischenvergleich mit dem Zusatz „... (untergegangenen) Unterbeteiligung ...“ auch ausdrücklich hin. 128

Auch der Schiedsspruch vom 24.06.2016 regelt weder eine Veräußerung des Kommanditanteils von X C, noch eine Veräußerung der Unterbeteiligung durch die Erbengemeinschaft. Er regelt vielmehr, in welcher Höhe X C Zahlungen an die Erbengemeinschaft zur „Abgeltung ihrer Schadensersatzansprüche wegen des Verlusts ihrer Unterbeteiligung“ zu leisten hatte. Der Senat legt den Schiedsspruch dahingehend aus, dass die Parteien des Schiedsverfahrens „dem Grunde nach“ übereinstimmend von einem bereits früher erfolgten Untergang der Unterbeteiligung ausgingen und auf dieser Basis „der Höhe nach“ den Umfang des zu leistenden Schadensersatzes regeln wollten. Verfügungen über den Kommanditanteil des X C oder die Unterbeteiligung regelt der Schiedsspruch gerade nicht. 129

IV. Entgegen der Auffassung des Beklagten ist der Anspruch der Klägerin gegen X C auf Erstattung der aufgrund der Anteilsveräußerung entstandenen Gewerbesteuer nicht zum 31.12.2014 gewinnerhöhend zu aktivieren. 130

Dies folgt aus Sicht des Senats bereits daraus, dass sich aus dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin kein solcher Anspruch ergibt. Nach § 13 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrags ist das Abfindungsguthaben eines ausscheidenden Gesellschafters um die Steuern zu mindern, die anfallen würden, wenn die Aktiva und Passiva der Klägerin zum Stichtag der Auseinandersetzungsbilanz von der Gesellschaft veräußert würden. Im Streitfall ist X C allerdings nicht aus der Klägerin ausgeschieden, sondern hat seinen Kommanditanteil veräußert. Auf diesen Fall bezieht sich § 13 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages ersichtlich 131

nicht. Ist in dem Gesellschaftsvertrag einer Personengesellschaft keine Regelung enthalten, die einen Gesellschafter im Falle der Veräußerung seines Anteils dazu verpflichtet, die durch die Veräußerung gemäß § 7 Satz 2 GewStG entstehende gewerbsteuerliche Mehrbelastung auf Ebene der Gesellschaft auszugleichen, ist es fraglich und im Schrifttum umstritten, ob zivilrechtlich trotz des Fehlens einer eindeutigen gesellschaftsvertraglichen Regelung eine Ausgleichsverpflichtung konstruiert werden kann (vgl. Kutt/Möllmann, DB 2010, 1662, 1664 m.w.N. zum Meinungsstand). Hieraus kann jedenfalls nicht mit hinreichender Sicherheit gefolgert werden, dass ein Anspruch wirksam entstanden ist. Nach Angaben der Klägerin hat diese bislang tatsächlich auch keinen Erstattungsanspruch gegenüber X C geltend gemacht.

Darüber hinaus wäre ein solcher Anspruch nicht zum 31.12.2014 zu aktivieren gewesen. Die 132  
Aktivierung von Forderungen richtet sich bei buchführenden Gewerbetreibenden nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Gemäß § 252 Abs. 1 Nr. 4 Halbsatz 2 des Handelsgesetzbuches (HGB) sind Gewinne nur zu berücksichtigen, wenn sie am Abschlussstichtag realisiert sind. Nach dem Realisationsprinzip, das einen Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne des § 5 Abs. 1 EStG darstellt, darf ein Gewinn grundsätzlich erst ausgewiesen werden, wenn er durch Umsatz (Veräußerung oder sonstigen Leistungsaustausch) verwirklicht ist; Vermögenmehrungen dürfen nur erfasst werden, wenn sie disponibel sind (vgl. nur BFH-Urteil vom 31.08.2011 X R 19/10, BStBl. II 2012, 190). Gewinnrealisierung tritt dann ein, wenn der Leistungsverpflichtete die von ihm geschuldeten Erfüllungshandlungen in der Weise erbracht hat, dass ihm die Forderung auf die Gegenleistung (z.B. die Zahlung) - von den mit jeder Forderung verbundenen Risiken abgesehen - so gut wie sicher ist (BFH-Urteile vom 31.08.2011 X R 19/10, BStBl. II 2012, 190 und vom 23.03.2011 X R 42/08, DStR 2011, 1603, m.w.N.). Dementsprechend sind Forderungen zu aktivieren, sobald sie (unabhängig von der rechtlichen Entstehung) wirtschaftlich in der Vergangenheit verursacht und am Bilanzstichtag hinreichend sicher sind (vgl. BFH-Urteile vom 31.08.2011 X R 19/10, BStBl. II 2012, 190, vom 12.05.1993 XI R 1/93, BStBl. II 1993, 786; vom 03.08.2005 I R 94/03, BStBl. II 2006, 20; vom 14.03.2006 VIII R 60/03, BStBl. II 2006, 650). Für die Bilanzierung kommt es nicht entscheidend darauf an, ob ein Anspruch bereits im zivil- oder öffentlich-rechtlichen Sinne entstanden ist. Maßgebend ist bei einem erst in der Entstehung begriffenen Anspruch vielmehr, ob sich die Anwartschaft genügend konkretisiert hat und im Falle einer Betriebsveräußerung von den Vertragsparteien bei der Bemessung des Kaufpreises berücksichtigt würde (BFH-Urteil vom 31.08.2011 X R 19/10, BStBl. II 2012, 190).

Nach diesen Grundsätzen hatte die Klägerin die streitgegenständlichen 133  
Gewerbsteuererstattungsansprüche nicht zum 31.12.2014 zu aktivieren. Dies gilt sowohl für die Gewerbesteuer, die auf den X C zuzurechnenden Veräußerungsgewinn entfällt als auch für die Gewerbesteuer, die auf den der Erbengemeinschaft als Unterbeteiligter zuzurechnenden Veräußerungsgewinn entfällt. Zu diesem Zeitpunkt war der Anspruch nicht realisiert. Denn der Realisierung des genannten Erstattungsanspruchs standen zum 31.12.2014 materiell-rechtliche Hindernisse entgegen.

Zum 31.12.2014 stand nicht fest, ob und ggfs. in welchem Umfang infolge der 134  
Anteilsveräußerung durch X C überhaupt Gewerbesteuer auf Ebene der Klägerin anfallen würde. Der Senat verkennt nicht, dass im Streitfall X C nicht gegenüber der Klägerin deren Forderung bestritten hat, sondern sich die Klägerin als potentielle Gewerbesteuerschuldnerin gegen die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages wendet. Im wirtschaftlichen Ergebnis ändert dieser Umstand allerdings nichts daran, dass aus Sicht der Klägerin zum 31.12.2014 unsicher war, ob infolge der Anteilsveräußerung Gewerbesteuer anfallen und deshalb möglicherweise ein Erstattungsanspruch gegenüber X C überhaupt entstehen würde.

Die Klägerin hatte sich gegen das Entstehen von Gewerbesteuer auf den von X C erzielten Veräußerungsgewinn insgesamt gewandt. Materiell-rechtlich stand und steht nicht endgültig fest, in welchem Umfang auf den von X C erzielten Veräußerungsgewinn Gewerbesteuer anfällt. Dies wird bestätigt durch den Umstand, dass auch zwischen den Parteien des Schiedsverfahrens Unsicherheit in rechtlicher Hinsicht bestand, ob infolge der Veräußerung des Kommanditanteils von X C an die L GmbH Gewerbesteuer anfallen würde. Sowohl in die als „Sideletter“ bezeichnete Ergänzungs- und Abänderungsvereinbarung zum Anteilskaufvertrag vom 31.12.2014 als auch in den Schiedsspruch vom 24.06.2016 wurden Steuerklauseln aufgenommen, um das Risiko des Entstehens von Gewerbesteuer aufzufangen.

V. Etwaige Folgerungen, die sich aus dieser Entscheidung für den Zinslauf nach § 233a Abs. 2a AO ergeben, sind nicht Gegenstand des hiesigen Klageverfahrens, sondern ggfs. vom Beklagten durch Änderung des Nachfeststellungsbescheids zum Gewerbesteuermessbescheid 2014 vom 02.08.2019 umzusetzen. 135

B. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 136

C. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen. Es ist höchstrichterlich nicht entschieden, ob und ggfs. in welchem Umfang bei atypischen Unterbeteiligungen die Veräußerung der Hauptbeteiligung an Dritte unter Auflösung des Unterbeteiligungsverhältnisses Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auslöst. 137

\* Am 24.10.2022 erging folgender Berichtigungsbeschluss: 138

Der Tatbestand des Urteils des Senats vom 15.09.2022 wird auf Antrag der Klägerin wie folgt berichtigt: 139

Der erste Satz des zweiten Absatzes auf der siebten Seite wird wie folgt berichtigt: „Im Jahr 2003 verstarb Frau V W.“ 140

Im Anschluss an den dritten Satz im zweiten Absatz der achten Seite des Urteilstatbestands wird der Satz „Die Erbegemeinschaft beantragte im Schiedsverfahren mit Hinweis auf die Unzulässigkeit der Kündigung Klageabweisung und erhob noch im Jahr 2014 Widerklage gegen Herrn X C.“ eingefügt. 141

Im fünften Absatz auf der zehnten Seite wird im ersten Satz der Satzteil „... strengten Herr X C, die L GmbH und Frau N U ein Schiedsklageverfahren gegen die Erbegemeinschaft an, in dessen Rahmen die Erbegemeinschaft Widerklage erhob.“ durch den Satzteil „...des Schiedsverfahrens wurde die Schiedswiderklage auch gegen die L GmbH und gegen Frau N U gerichtet.“ ersetzt, so dass der Satz wie folgt lautet: „Im weiteren Verlauf des Schiedsverfahrens wurde die Schiedswiderklage auch gegen die L GmbH und gegen Frau N U gerichtet.“ 142

Im zweiten Satz des fünften Absatzes auf der zehnten Seite wird zwischen den Worten „Erbengemeinschaft“ und „erhobenen Widerklage“ die Einfügung „bereits 2014“ vorgenommen, sodass der Satz wie folgt lautet: „Mit einer Erweiterung der von der Erbegemeinschaft bereits 2014 erhobenen Widerklage mit Schreiben vom 25.02.2015 sollten weitere Auskunftsansprüche hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der 143

Klägerin durchgesetzt werden.“

Im Übrigen wird der Antrag abgelehnt.	144
Der Beschluss ergeht gerichtsgebührenfrei.	145
Dieser Beschluss ist unanfechtbar.	146
Gründe:	147
<b>I.</b>	148
Der Senat hat im vorliegenden Verfahren am 15.09.2022 aufgrund mündlicher Verhandlung ein Urteil erlassen. Auf das Urteil sowie auf das Sitzungsprotokoll wird Bezug genommen. Das Urteil wurde der Klägerin am 26.09.2022 elektronisch zugestellt.	149
Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 06.10.2022, bei Gericht eingegangen am selben Tag, einen Tatbestandsberichtigungsantrag gemäß § 108 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO) gestellt. Die Klägerin wendet sich gegen insgesamt 22 Formulierungen im Tatbestand des Urteils. Wegen der Einzelheiten wird auf die Antragsschrift Bezug genommen.	150
Der Beklagte hat mit Schriftsatz vom 24.10.2022 zu dem Tatbestandsberichtigungsantrag Stellung genommen. Zum Antrag der Klägerin, auf der fünften Seite des Tatbestands im ersten Absatz im dritten Satz die Worte „daher auch“ einzufügen, macht der Beklagte geltend, dass bei der Gewinnfeststellung einer atypischen Unterbeteiligung die Gewinnfeststellung der Hauptgesellschaft und die der Unterbeteiligungsgesellschaft im Fall eines offenen, d.h. allen Beteiligten bekannten Treuhand-/Unterbeteiligungsverhältnisses, miteinander verbunden werden könnten, die Rechtsbehelfsbefugnis hinsichtlich der einzelnen Feststellungen sich jedoch allein danach richte, an welchen Adressaten sie sich unmittelbar richteten und wer durch sie direkt betroffen sei. Seien die Gewinnfeststellungsverfahren gestuft vorgenommen worden, könnten daher ausschließlich die Gesellschafter – einschließlich der Treuhänder bzw. Hauptgesellschafter – gegen den die Personengesellschaft betreffenden Gewinnfeststellungsbescheid erster Stufe – unter den Beschränkungen des § 352 der Abgabenordnung – Rechtsbehelfe einlegen. Die Treugeber/Unterbeteiligten können in dieses Verfahren nicht eingreifen. Hieran ändere sich auch bei Ergehen zusammengefasster Gewinnfeststellungsbescheide nichts, denn die Einspruchsbefugnis stelle auf das konkret bestehende Gesellschaftsverhältnis ab. Die Klagebefugnis sei daher auch in einem Rechtsstreit gegen einen zusammengefassten Bescheid danach zu beurteilen, auf welcher Stufe der Feststellung der Rechtsstreit ausgetragen werde.	151
Zu dem Antrag der Klägerin, den ersten Satz des ersten Absatzes auf der elften Seite des Urteilstatbestands um den Satzteil „... auch über die Frage einer möglichen Beendigung der gesamten Auseinandersetzungen nicht zuletzt im Hinblick über die Frage des Fortbestandes der Unterbeteiligungen...“ zu ergänzen, trägt der Beklagte vor, dass der Fortbestand der Unterbeteiligung zum Ende der mündlichen Verhandlung nicht mehr angedacht gewesen sei. Dies sei in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat am 15.09.2022 eingehend diskutiert worden.	152
Im Übrigen erklärt sich der Beklagte mit den Änderungsanträgen der Klägerin einverstanden.	153
<b>II.</b>	154
	155

- 1. Der Beschluss ergeht ohne Mitwirkung der wegen Urlaubs verhinderten Richterin am Finanzgericht ..., da gemäß § 108 Abs. 2 Satz 3 FGO nur die am Urteil mitwirkenden Richter auch an der Entscheidung über einen Tatbestandsberichtigungsantrag mitwirken. 156
2. Der Antrag ist zulässig, aber nur teilweise begründet. 157
- a) Der Antrag ist zulässig, insbesondere wurde er innerhalb von zwei Wochen nach Zustellung des Urteils am 26.09.2022 gestellt, indem er am 06.10.2022 bei Gericht eingegangen ist. 158
- b) Der Antrag ist im tenorierten Umfang begründet. Insoweit enthält der Tatbestand Unrichtigkeiten bzw. Unklarheiten im Sinne von § 108 Abs. 1 FGO. Im Übrigen ist er unbegründet. 159
- aa) Eine Berichtigung nach dieser Vorschrift kommt nur in Betracht, wenn dem Tatbestand des Urteils eine entscheidungserhebliche Unrichtigkeit bzw. Unklarheit anhaftet (BFH, Beschluss vom 17.7.2007 II R 5/04, BFH/NV 2007, 2302 m.w.N.). Zum Tatbestand i.S.d. § 108 Abs. 1 FGO gehören alle Feststellungen tatsächlicher Art (Brandt in: Gosch, AO/FGO, § 108, Rn. 26 m.w.N.). Entscheidungserhebliche Tatsachen können nicht nur im Tatbestand, sondern auch in den Entscheidungsgründen des Urteils enthalten sein (BFH-Beschluss vom 24.4.2007 XI B 35/06, BFH/NV 2007, 1268). 160
- bb) Diese Voraussetzungen sind in Bezug auf die Punkte 10 und 11 teilweise sowie in Bezug auf die Punkte 17 und 18 des Tatbestandsberichtigungsantrags vollständig erfüllt. Im Hinblick auf die übrigen Punkte sind sie nicht erfüllt. Der Senat folgt bei seinen nachstehenden Ausführungen der Nummerierung der Klägerin in ihrem Antrag vom 06.10.2022. 161
- (1) Die Klägerin beantragt, auf Seite 4 im ersten Absatz des Tatbestands im dritten Satz den Satzteil „..., ...der Gewinn im Jahr 2014 oder im Jahr 2016 zu versteuern ist und ob die daraus ggfs. resultierende Gewerbesteuer...“ zu streichen und durch den Satzteil „...unter der Prämisse, dass überhaupt Gewerbesteuer gemäß § 7 Abs. 2 Satz 2 GewStG anfällt, diese für das Jahr 2014 oder das Jahr 2016 festzusetzen ist und ob für den Fall, dass dieses für 2014 zu geschehen hat, dieses ...“ zu ersetzen. 162
- Der von der Klägerin monierte Satzteil enthält keine tatsächlichen Feststellungen, sondern eine einleitende Zusammenfassung der streitigen Rechtsfragen. Im Einzelnen ergeben sich die Streitpunkte aus den späteren Ausführungen im Tatbestand. 163
- (2) Die Klägerin begehrt außerdem, auf Seite 4 im letzten Absatz des Tatbestands im zweiten Satz den Einschub „entsprechend dem nominellen Umfang des Anteils der Unterbeteiligung an der Hauptbeteiligung“ einzufügen. 164
- Hiermit begehrt die Klägerin der Sache nach nicht eine Berichtigung des Tatbestands, sondern dessen Ergänzung. Eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands kann mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden (Bayerischer Verwaltungsgerichtshof, Beschluss vom 17.06.2003 26 N 99.1281, juris; Brandt in: Gosch, AO/FGO, § 108, Rn. 27). Das Urteil vom 15.09.2022 stellt den Sach- und Streitstand seinem wesentlichen Inhalt nach gedrängt dar und verweist wegen der weiteren Einzelheiten u.a. auf die beigezogenen Verwaltungsakten. 165
- (3) Die Klägerin beantragt weiter, auf der fünften Seite des Tatbestands im ersten Absatz im dritten Satz die Einfügung der Worte „daher auch“. Auch insoweit würde es sich um eine 166

Ergänzung des Tatbestands handeln. Auch aus dem Vortrag des Beklagten zur Einspruchs- bzw. Klagebefugnis bei gestuften Feststellungsverfahren ergibt sich keine Unklarheit oder Unrichtigkeit des Tatbestands. Es erschließt sich auch nicht, inwieweit diese den Gewinnfeststellungsbescheid 2014 betreffenden Ausführungen für die Entscheidung betreffend den Gewerbesteuermessbescheid 2014 rechtserheblich sein sollen.

(4) Ferner führt die Klägerin zum dritten Satz des zweiten Absatzes auf der fünften Seite des Tatbestands aus, dass es in dem Rechtsstreit ausschließlich um den Kommanditanteil der ehemaligen Kommanditistin Frau N C gehe. Es ist nicht ersichtlich, inwieweit sich nach Auffassung der Klägerin hieraus eine Unrichtigkeit bzw. Unklarheit des Tatbestands ergeben soll. 167

(5) Weiter ist die Klägerin der Auffassung, dass im fünften Satz des zweiten Absatzes der fünften Seite des Tatbestands die Worte „von den“ durch die Worte „zu Gunsten der“ zu ersetzen sein sollen. Hiermit macht die Klägerin allerdings keine Unrichtigkeit oder Unklarheit des Tatbestands geltend, sondern begehrt lediglich die Verwendung einer anderen Formulierung. 168

(6) Die Klägerin beantragt weiter, im sechsten Satz des zweiten Absatzes der fünften Seite des Tatbestands den Satzteil „ihrer letztlich verbliebenen unbelasteten Hauptbeteiligung“ einzufügen. Auch insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Zudem beinhaltet die von der Klägerin gewünschte Ergänzung keine tatsächlichen Feststellungen, sondern eine rechtliche Schlussfolgerung aus der Einräumung der diversen Unterbeteiligungen am Kommanditanteil von Frau N C. 169

(7) Ferner beantragt die Klägerin, im ersten Absatz auf der sechsten Seite des Urteilstatbestands die Sätze „In § 7 Abs. 2 lit. a) des Unterbeteiligungsvertrages war geregelt, dass das Unterbeteiligungsverhältnis bei Erlöschen der Hauptbeteiligung ende. Eine Kündigung war nach § 7 Abs. 3 des Unterbeteiligungsvertrages mit einer Frist von 14 Jahren zum Ende jedes dritten Geschäftsjahres, erstmalig zum 30.09.2001, möglich.“ zu streichen und stattdessen eine wörtliche Zitierung von § 7 des zwischen Frau N C und Herrn G U am 11.09.1997 geschlossenen Unterbeteiligungsvertrages in den Urteilstatbestand aufzunehmen. Auch insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Es liegt im Übrigen keine Unrichtigkeit oder Unklarheit vor, da erster Absatz auf Seite 6 des Urteilstatbestands einzelne Regelungen des § 7 des Unterbeteiligungsvertrages wiedergegeben werden und im Übrigen wegen weiteren Einzelheiten auf den Unterbeteiligungsvertrag vom 11.09.1997 Bezug genommen wird. Auch insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. 170

(8) Die Klägerin beantragt weiter, im zweiten Satz des dritten Absatzes auf der sechsten Seite des Tatbestands den Klammerzusatz „(von den Vertragsbeteiligten stets als Stimmrechtsbindung oder Ergänzungsvereinbarung bezeichneten)“ aufzunehmen. Auch insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Die Bezeichnung des zwischen Herrn G U und Herrn X C am 11.9.1997 durch die Vertragsparteien ist außerdem nicht entscheidungserheblich. 171

(9) Ferner beantragt die Klägerin, im dritten Absatz auf der sechsten Seite des Tatbestands die Sätze „...lit. a) vorsah, dass Herr X C als Hauptbeteiligter die Rechte aus der 172

Hauptbeteiligung nur im engen Einvernehmen mit und bei Meinungsverschiedenheiten nach Weisung des Unterbeteiligten wahrnehmen werde. Etwaige Weisungen des Unterbeteiligten sollten jedoch für den Hauptbeteiligten nur dann verbindlich sein, wenn der Hauptbeteiligte mit ihrer Befolgung nicht gegen Pflichten als Gesellschafter der U KG [Klägerin] oder den anderen Unterbeteiligungsverträgen verstößt. Nach Ziffer 4 lit. b) sollte Herr X C für die Führung der Geschäfte der Unterbeteiligungsgesellschaft eine monatliche Vergütung i.H.v. 5.000 DEM erhalten.“ zu streichen und stattdessen eine wörtliche Zitierung von Ziffer 4 Buchstabe a) bis c) der zwischen Herrn G U und Herrn X C am 11.9.1997 geschlossenen Vereinbarung in den Urteilstatbestand aufzunehmen.

Auch insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der 173  
Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Auch insoweit gilt, dass Urteil vom 15.09.2022 den Sach- und Streitstand seinem wesentlichen Inhalt nach gedrängt darstellt und wegen der weiteren Einzelheiten u.a. auf die beigezogenen Verwaltungsakten verweist, in denen sich die Herrn G U und Herrn X C am 11.9.1997 geschlossenen Vereinbarung in vollständiger Kopie befindet.

(10) Hinsichtlich der Einwendung der Klägerin, dass im ersten Satz des zweiten Absatzes der 174  
siebten Seite des Urteilstatbestands fälschlicherweise davon die Rede sei, dass Frau V W im Jahr 2013 verstorben sei und Frau V W in der Nacht vom 31.12.2003 auf den 01.01.2004 verstorben sei, ist der Antrag teilweise begründet, weil der Urteilstatbestand insoweit unrichtig ist. Nach dem Inhalt der Steuerakten verstarb Frau V W am 31.12.2003. Satz 1 des zweiten Absatzes auf der siebten Seite des Urteilstatbestands wird deshalb wie folgt berichtigt: „Im Jahr 2003 verstarb Frau V W .“

(11) Die Klägerin beantragt weiter, am Ende des zweiten Absatzes auf der siebten Seite des 175  
Urteilstatbestands den Satz „Der unbelastete Anteil des X C belief sich damit auf (5000,00 + 125.000,00=) 130.000,00 DEM (66.467,95 EUR).“ einzufügen. Auch insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Zudem beinhaltet der Satz keine tatsächlichen Feststellungen, sondern eine rechtliche Schlussfolgerung in Bezug auf den anteiligen Übergang der Unterbeteiligung von Frau V W auf Herrn X C .

(12) Bezüglich des vierten Satzes des zweiten Absatzes der achten Seite des 176  
Urteilstatbestands begehrt die Klägerin, die Worte „...ergab sich im Laufe des Jahres 2014...“ durch die Worte „...zeichnete sich im Laufe des Jahres 2014 ab...“ zu ersetzen. Hiermit macht die Klägerin allerdings keine Unrichtigkeit oder Unklarheit des Tatbestands geltend, sondern begehrt die Verwendung einer anderen Formulierung.

(13) Die Klägerin beantragt außerdem, im vierten Satz des zweiten Absatzes der achten 177  
Seite des Urteilstatbestands das Wort „möglichlicherweise“ einzufügen, so dass der Satzteil „..., dass die Kündigung des Unterbeteiligungsvertrages zum 31.12.2013 *möglichlicherweise* unwirksam war.“ lauten würde. Es ist nicht entscheidungserheblich, ob aus Sicht der Klägerin im Laufe des Jahres 2014 die Unwirksamkeit der Kündigung des Unterbeteiligungsvertrages durch Herrn X C bereits feststand oder ob diesbezüglich die Wirksamkeit zunächst noch möglich schien. Die Wirksamkeit der Kündigung des Unterbeteiligungsvertrages zum 31.12.2013 war Gegenstand des Schiedsverfahrens. Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass die ursprünglich von X C ausgesprochene Kündigung zum 31.12.2013 nach dem Ergebnis des Schiedsverfahrens unwirksam war. Zu welchem Zeitpunkt die Unwirksamkeit der von Herrn X C zum 31.12.2013 ausgesprochenen Kündigung des Unterbeteiligungsvertrages feststand, war für die Entscheidung des Senats nicht erheblich.

(14) Die Klägerin beantragt ferner, am Ende des zweiten Absatzes der achten Seite des Urteilstatbestands den Satz „Die Erben beantragten im Schiedsverfahren mit Hinweis auf die Unzulässigkeit der Kündigung Klageabweisung und erhoben noch im Jahr 2014 umfassende Widerklage mit dem Ziel, das Schiedsgericht zu einer Entscheidung über eine umfassende Regelung des Pflichtenkatalogs des X C als Hauptbeteiligter gegenüber den Unterbeteiligten zu veranlassen.“

Insoweit ist der Antrag teilweise begründet. Der Tatbestand ist insoweit unklar, als an dieser Stelle die Erhebung der Widerklage der Erbengemeinschaft nicht erwähnt und dadurch auf der zehnten Seite des Tatbestands den Eindruck erweckt wird, die Widerklage sei erst im Jahr 2015 erhoben worden. Der Tatbestand ist deshalb dahingehend zu berichtigen, dass im Anschluss an den dritten Satz im zweiten Absatz der achten Seite des Urteilstatbestands der Satz „Die Erbengemeinschaft beantragte im Schiedsverfahren mit Hinweis auf die Unzulässigkeit der Kündigung Klageabweisung und erhob noch im Jahr 2014 Widerklage gegen Herrn X C.“ einzufügen ist. 179

(15) Bezüglich des ersten Satzes des dritten Absatzes der achten Seite des Urteilstatbestandes begehrt die Klägerin den Halbsatz „ungeachtet des anhängigen Schiedsverfahrens über Bestand bzw. Ausgestaltung der Unterbeteiligungen der Erben“ einzufügen. Auch insoweit handelt es sich um eine Tatbestandsergänzung, die, wie mehrfach dargestellt, mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Zudem war der Umstand, dass zum Zeitpunkt der Übertragung seines hälftigen Kommanditanteils an der Klägerin von Herrn X C auf Frau N U das Schiedsverfahren noch anhängig war, für die Entscheidung des Senats nicht erheblich. 180

(16) Weiterhin beantragt die Klägerin, den vierten Absatz auf der zehnten Seite des Urteilstatbestands um folgenden Satz zu ergänzen: „Eine Auszahlung an die Erben erfolgte am 05.07.2016 nach Abschluss des Schiedsverfahrens.“ Auch insoweit handelt es sich um eine Tatbestandsergänzung, die, wie mehrfach dargestellt, mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Zudem war der Zeitpunkt der Auszahlung des Teilkaufpreises an die Erbengemeinschaft für die Entscheidung des Senats nicht erheblich. 181

(17) Außerdem beantragt die Klägerin, im fünften Absatz auf der zehnten Seite des Urteilstatbestands den Satzteil „...strengten Herr X C, die L GmbH und Frau N U ein Schiedsklageverfahren gegen die Erbengemeinschaft an, in dessen Rahmen die Erbengemeinschaft Widerklage erhob.“ zu streichen und durch den Satzteil „... des Schiedsverfahrens wurde die Schiedswiderklage auch gegen die L GmbH und gegen Frau N U gerichtet.“ zu ersetzen. Insoweit ist der Antrag begründet. Der Tatbestand ist unklar, soweit an dieser Stelle den Eindruck erweckt wird, die Widerklage sei erst im Jahr 2015 erhoben worden. Zudem ist der Tatbestand im Hinblick auf den Gegner der von der Erbengemeinschaft erhobenen Widerklage unklar. Der Satzteil „... strengten Herr X C, die L GmbH und Frau N U ein Schiedsklageverfahren gegen die Erbengemeinschaft an, in dessen Rahmen die Erbengemeinschaft Widerklage erhob.“ wird gestrichen und durch den Satzteil „...des Schiedsverfahrens wurde die Schiedswiderklage auch gegen die L GmbH und gegen Frau N U gerichtet.“ ersetzt. 182

(18) Die Klägerin beantragt außerdem, den zweiten Satz des fünften Absatzes auf der zehnten Seite des Urteilstatbestands wie folgt zu ergänzen: „...bereits 2014...“. Auch insoweit ist der Antrag begründet. Der Tatbestand ist insoweit unklar, als an dieser Stelle nicht deutlich wird, dass es sich um eine Erweiterung der im Jahr 2014 erhobenen Widerklage Erbengemeinschaft handelt. Im zweiten Satz des fünften Absatzes auf der zehnten Seite des Urteilstatbestands wird deshalb zwischen den Worten „Erbengemeinschaft“ und „erhobenen 183

Widerklage“ die Einfügung „...bereits 2014...“ vorgenommen, sodass der Satz wie folgt lautet: „Mit einer Erweiterung der von der Erbgemeinschaft *bereits 2014* erhobenen Widerklage mit Schreiben vom 25.02.2015 sollten weitere Auskunftsansprüche hinsichtlich der wirtschaftlichen und finanziellen Lage der Klägerin durchgesetzt werden.“

(19) Die Klägerin beantragt außerdem den ersten Satz des ersten Absatzes auf der elften Seite des Urteilstatbestands in den Satzteil „... auch über die Frage einer möglichen Beendigung der gesamten Auseinandersetzungen nicht zuletzt im Hinblick über die Frage des Fortbestandes der Unterbeteiligungen...“ zu ergänzen. Insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. 184

(20) Weiter beantragt die Klägerin, den ersten Satz des ersten Absatzes auf der Seite 12 des Urteilstatbestands um den Satzteil „... auf den nach Abschluss des Schiedsverfahrens gestellten Eintragungsantrag hin...“ zu ergänzen. Insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Zudem war der Zeitpunkt der Stellung des Antrags auf Eintragung der Kommanditistenwechsel auf Ebene der Klägerin für die Entscheidung des Senats nicht erheblich. 185

(21) Die Klägerin beantragt außerdem, im ersten Satz des zweiten Absatzes auf Seite 12 des Urteilstatbestands die Worte „... streitig mit der Betriebsprüfung erörterte...“ einzufügen. Auch insoweit handelt es sich um eine nachträgliche Ergänzung des Tatbestands, die mit der Tatbestandsberichtigung nicht erreicht werden kann. Im Übrigen war es für die Entscheidung des Senats nicht erheblich, ob verschiedene gewerbsteuerliche Themen von der Klägerin bereits mit der Groß- und Konzernbetriebsprüfung erörtert worden waren. 186

(22) Die Klägerin beantragt schließlich, im elften Satz des zweiten Absatzes auf Seite 13 den Satzteil „... die besondere Gestaltung zu einer Gleichstellung der Unterbeteiligten mit unmittelbar an der Klägerin beteiligten Kommanditisten führe und...“ zu streichen. Insoweit ist der Tatbestand des Urteils weder unrichtig noch unklar. Es handelt sich insoweit um die Wiedergabe der Rechtsauffassungen der Klägerin, die diese im Rahmen der Einspruchs begründung vorgetragen hat. Die Klägerin hat auf Seite 15 des Schreibens vom 12.06.2019, mit dem der Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid 2014 begründet wurde, die Formulierung „...die besondere Gestaltung der atypisch stillen Unterbeteiligungen zu einer Gleichstellung der Unterbeteiligten mit unmittelbar an der Untergesellschaft (KG) beteiligten Kommanditisten führt...“ verwendet. 187

Es handelt sich insoweit auch nicht um tatsächlichen Feststellungen des Urteilstatbestandes, sondern um die Wiedergabe der Rechtsauffassung der Klägerin. Soweit die Klägerin an ihrer im Einspruchsverfahren geäußerten Rechtsauffassung nicht mehr festhalten sollte, kann sie dies im Revisionsverfahren klarstellen. 188

3. Die Entscheidung ergeht kostenfrei, da sie noch zu dem abgeschlossenen Klageverfahren gehört. 189

4. Die Unanfechtbarkeit der Entscheidung folgt aus § 108 Abs. 2 Satz 2 FGO. 190

---

