

Mandanteninformation für GmbH-Gesellschafter/-Geschäftsführer

1. Grundstücksunternehmen: Erweiterte Gewerbesteuerkürzung bei Teilverkauf?

Auch wenn ein gewerblicher Grundstückshandel auf einem städtebaulichen Zwang beruht, steht dieser einer erweiterten Kürzung des Gewerbeertrags entgegen.

Hintergrund

Eine GmbH machte in der Gewerbesteuererklärung die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG geltend. Nach einer Betriebsprüfung hat das Finanzamt die erweiterte Kürzung versagt, da nicht ausschließlich eigener Grundbesitz verwaltet oder genutzt werde. Hintergrund war, dass die GmbH seit Jahren den Verkauf einer Teilfläche des Grundstücks vorbereitet und mit der Baureifmachung einen schädlichen Grundstückshandel betrieben habe. Die GmbH argumentierte hingegen, dass die Teilfläche nur wegen des städtebaulichen Veräußerungszwangs veräußert worden sei. Dies sei ein zwingend notwendiges Nebengeschäft für die Aufnahme der Tätigkeit als Grundstücksverwalter gewesen. Zudem sei der Veräußerungsgewinn im Verhältnis zu den Mieteinnahmen zu vernachlässigen. Gleichwohl blieb der Einspruch erfolglos.

Entscheidung

Auch das FG verneint die Voraussetzungen für die sog. erweiterte Grundstückskürzung. Es kam zu der Überzeugung, dass die GmbH nicht ausschließlich eigenen Grundbesitz verwaltet oder genutzt hat. Vielmehr stellt die Veräußerung einer Teilfläche eines von einer Immobilien-Projektgesellschaft zwecks Bebauung und Vermietung erworbenen Grundstücks einen schädlichen gewerblichen Grundstückshandel dar. Daran ändert auch die Verpflichtung aufgrund eines städtebaulichen Vertrags nichts. Maßgebend war, dass die Teilfläche bereits in unbedingter Veräußerungsabsicht erworben wurde und durch die nachfolgenden, den Grundstückswert erheblich steigernden Abbruch- und Erschließungsarbeiten ein Objekt anderer Marktgängigkeit geschaffen worden ist.

Auch kann die Veräußerung der Teilfläche nicht als zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten eigenen Grundstücksverwaltung und -nutzung angesehen werden. Angesichts des Umfangs der vorbereitenden Aktivitäten und der Höhe des erzielten Veräußerungspreises sind die quantitativen Kriterien einer "Geringfügigkeit" bzw. einer völlig "untergeordneten Bedeutung" für eine kürzungsunschädliche Nebentätigkeit nicht erfüllt. Und angesichts dieser Vorarbeiten war nach der ständigen Rechtsprechung im Urteilsfall – trotz nur einer einzigen Veräußerung der Grundstücksteilfläche – auch eine Nachhaltigkeit zu bejahen.

2. Erweiterte Gewerbeertragskürzung bei einer Immobilienverwaltungsgesellschaft

Aus einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung kann wegen des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht abgeleitet werden. Das Durchgriffsverbot gilt bei der Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft auch im Fall der mittelbaren Beteiligung der Betriebspersonengesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft über eine Kapitalgesellschaft.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH. An ihrem Stammkapital waren im Streitjahr 2015 bis zum 4.11.2015 zu 47,62 % F und zu 52,38 % die Beteiligungsgesellschaft mbH mit Sitz in X (EB GmbH) beteiligt. Alleinige Gesellschafterin der EB GmbH ist die F GmbH & Co. KG mit Sitz in X (F KG), deren Kommanditkapital vollständig von der F Holding GmbH mit Sitz in X (FH GmbH) gehalten wird. Alleingesellschafter der FH GmbH war bis zum 4.11.2015 F. Komplementär der F KG war die F Beteiligungsgesellschaft mbH. Die F KG hält außerdem 100 % der Anteile an der A GmbH. Mit Wirkung zum 5.11.2015 übertrug F seine Anteile an der Klägerin sowie an der FH GmbH im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf A.

Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Erwerb, das Halten und das Verwalten sowie das Veräußern von Immobilien. Die Klägerin erbringt ihre Leistungen fast ausschließlich für verbundene Gesellschaften. In den Jahren 2013 und 2014 überließ sie der F KG mietweise Teilflächen (1.740 qm) des Grundstücks in X. Dieser Gebäudebereich wird von der Geschäftsführung und von zentralen Ver-

waltungseinheiten der F KG genutzt. Ab 2015 wurden die beschriebenen Flächen über ein Zwischenmietverhältnis mit der A GmbH an die F KG überlassen.

Die Klägerin wendete auf ihren Gewerbeertrag im Streitjahr die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG an. Nach einer Außenprüfung für die Erhebungszeiträume 2013 bis 2015 vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der F KG vorläge und daher die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung nicht gegeben seien. Das Finanzamt folgte diesen Feststellungen und setzte mit Bescheid vom 23.1.2019 den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 – ohne Berücksichtigung der erweiterten Kürzung – auf 257.215 EUR fest. Dagegen wendete sich die Klägerin mit ihrer Sprungklage, der das Finanzamt zugestimmt hat.

Das FG gab der Klage statt. Es änderte den Bescheid vom 23.1.2019 dahingehend, dass der Gewerbesteuermessbetrag für 2015 unter Berücksichtigung der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG festgesetzt wird.

Entscheidung

Der BFH hat entschieden, dass das FG hat zu Recht geurteilt hat, dass die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht wegen des Bestehens einer Betriebsaufspaltung ausgeschlossen ist.

§ 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG will den nur kraft Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielenden Unternehmen die erweiterte Kürzung gewähren, wenn sie ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen, ihre Tätigkeit insoweit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. Zweck ist damit die Gleichbehandlung dieser Unternehmen mit Steuerpflichtigen, die als Einzelunternehmer oder in der Rechtsform einer Personengesellschaft Grundstücksverwaltung betreiben.

Bei einer Betriebsaufspaltung ist der Zweck der sog. Besitzgesellschaft von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung, sondern auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und die Partizipation an der durch die Betriebsgesellschaft verwirklichten Wertschöpfung gerichtet. Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird deshalb als gewerbliche Tätigkeit beurteilt, die eine erweiterte Kürzung ausschließt.

Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass Besitzunternehmen und Betriebsunternehmen sachlich und personell miteinander verflochten sind. Eine personelle Verflechtung erfordert einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen sowohl im Besitz- als auch im Betriebsunternehmen. Bei einem nicht in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft organisierten Besitzunternehmen ist ein solcher anzunehmen, wenn die Person oder Personengruppe, die das Besitzunternehmen beherrscht, auch in dem Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Ist eine Kapitalgesellschaft Besitzunternehmen, kommt es darauf an, ob diese selbst ihren geschäftlichen Betätigungswillen in der Betriebsgesellschaft durchsetzen kann. Ein Rückgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Anteilseigner ist nicht zulässig.

Im Streitfall verwaltet die Klägerin Immobilien und übt damit keine originär gewerbliche Tätigkeit aus. Die Tätigkeit der Klägerin ist insbesondere nicht unter dem Gesichtspunkt der Betriebsaufspaltung als originär gewerblich anzusehen, da die erforderliche personelle Verflechtung nicht gegeben ist.

Eine Betriebsaufspaltung zwischen einer Kapitalgesellschaft als Besitzgesellschaft und einem anderen Unternehmen als Betriebsgesellschaft liegt nicht vor, wenn die Kapitalgesellschaft nicht zu mehr als 50 % unmittelbar oder mittelbar an dem anderen Unternehmen beteiligt ist. Der Besitzkapitalgesellschaft können weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an der Betriebsgesellschaft noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden. Eine derartige Zurechnung wäre ein unzulässiger Durchgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Personen.

Das Durchgriffsverbot auf von dem oder den Gesellschafter(n) verwirklichte Tatbestände folgt aus dem Prinzip der Trennung (Verselbständigung) der Kapitalgesellschaft von der Person oder dem Kreis ihrer Gesellschafter, welches es nicht zulässt, im Rahmen der Besteuerung der Besitzkapitalgesellschaft für die Frage, ob ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille hinsichtlich der Tätigkeit der Betriebsgesellschaft besteht, auf die Anteilshaberschaft beziehungsweise Einflussmöglichkeiten der Gesell-

schafter der Besitzkapitalgesellschaft abzustellen. Dieses Prinzip unterscheidet die Kapitalgesellschaften von den Personengesellschaften, so dass eine Gleichbehandlung von Besitzkapitalgesellschaften und Besitzpersonengesellschaften nicht geboten ist.

Im Streitfall war die Klägerin (Besitz-GmbH) weder unmittelbar noch mittelbar zu mehr als 50 % an der F KG als Betriebsunternehmen beteiligt.

Eine originär gewerbliche Tätigkeit der Klägerin ergibt sich im Streitfall auch nicht unter dem Gesichtspunkt des Vorliegens einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung.

Bei einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung wird nicht die Betriebsgesellschaft durch die Besitzkapitalgesellschaft, sondern die Besitzkapitalgesellschaft durch die Betriebsgesellschaft beherrscht. Die Rechtsprechung hat das Vorliegen einer umgekehrten Betriebsaufspaltung herangezogen, um im Zusammenhang mit Steuervergünstigungen und Investitionszulagen zu entscheiden, ob die Zugehörigkeits-, Verbleibens- und Nutzungsvoraussetzungen in einer Betriebsstätte erfüllt sind. Die von der Finanzverwaltung und der Rechtsprechung bislang zugelassene Übertragung von durch das Betriebsunternehmen verwirklichten Merkmalen auf das Besitzunternehmen diene dabei dazu, einen Ausschluss der Steuervergünstigung oder Investitionszulage in den Fällen zu vermeiden, in denen die Funktionen eines normalerweise einheitlichen Betriebes auf 2 Rechtsträger und damit 2 Betriebe aufgeteilt sind. Nicht dagegen wurde die umgekehrte Betriebsaufspaltung herangezogen, um zu begründen, dass eine ausschließlich vermögensverwaltend tätige Besitzkapitalgesellschaft originär gewerblich tätig ist.

Aus einer sog. umgekehrten Betriebsaufspaltung kann wegen des Durchgriffsverbots eine originär gewerbliche Tätigkeit der Besitzkapitalgesellschaft nicht abgeleitet werden. Es schließt aus, bei der Besteuerung der Besitzkapitalgesellschaft (hier der Klägerin) auf die Verhältnisse ihres Gesellschafters oder ihrer Gesellschafter (zunächst F, dann A zu 47,62 % und die EB GmbH zu 52,38 %) abzustellen.

Erst recht lässt sich aus der mittelbaren Beteiligung einer Betriebspersonengesellschaft über eine Kapitalgesellschaft an der Besitzkapitalgesellschaft eine personelle Verflechtung nicht ableiten. Denn auch insoweit läge ein Durchgriff auf die unmittelbaren und mittelbaren Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft vor.

3. **Earn-Out-Zahlungen bei Veräußerung eines Mitunternehmeranteils: steuerliche Behandlung?**

Im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils sind neben dem Festkaufpreis zu leistende gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisbestandteile erst im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche Betriebseinnahmen zu versteuern. Dies gilt auch für sogenannte Earn-Out-Klauseln, bei denen das Entstehen der sich hieraus ergebenden variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist.

Hintergrund

Die Klägerin ist eine GmbH & Co. KG, deren persönlich haftende Gesellschafterin die M GmbH ist, die nicht am Vermögen der Klägerin beteiligt ist. Alleinige Kommanditistin war die Beigeladene, die zugleich 100 % der Anteile an der M GmbH hielt. Diese Anteile waren dem Sonderbetriebsvermögen der Beigeladenen bei der Klägerin zugeordnet.

Mit notariellem Vertrag vom 5.10.2010 veräußerte die Beigeladene ihren Kommanditanteil an der Klägerin sowie sämtliche Geschäftsanteile an der M GmbH an die R GmbH. Der Verkauf erfolgte mit der Maßgabe, dass der Kommanditanteil im Wege der Sonderrechtsnachfolge mit schuldrechtlicher Wirkung zum Ablauf des 30.6.2010 ("Übertragungstichtag") auf die Käuferin übergehen sollte. Die dingliche Übertragung des Kommanditanteils war aufschiebend bedingt durch die Zahlung des Kaufpreises und die Eintragung der Käuferin als Kommanditistin im Wege der Sonderrechtsnachfolge in das Handelsregister. Die Veräußerung der Anteile an der Komplementärin, der M GmbH, erfolgte wirtschaftlich zum Übertragungstichtag.

Als Kaufpreis für den Kommanditanteil und die Geschäftsanteile an der M GmbH wurde ein fester Kaufpreis in Höhe von 5.318.000 EUR vereinbart. Der Kaufpreis war am 15.10.2010 fällig, nicht jedoch vor Sicherstellung des Eintritts der aufschiebenden Bedingung der Eintragung der Käuferin als Kommanditistin in das Handelsregister.

Zusätzlich zum Kaufpreis wurde der Beigeladenen ein variables Entgelt zugesichert. Grundlage der Ermittlung dieses variablen Entgelts war die in den Geschäftsjahren 2011, 2012 und 2013 erzielte Rohmarge. Soweit die Rohmarge in einem der vorgenannten Geschäftsjahre den Betrag von 10.000.000 EUR übersteigt, sollte die Verkäuferin für das betreffende Geschäftsjahr einen Betrag von 533.000,00 EUR erhalten.

Unterschreitet die Rohmarge oder entspricht sie in einem der vorgenannten Geschäftsjahre den bzw. dem Betrag von 8.000.000 EUR war kein variables Entgelt zu zahlen. Im Bereich zwischen einer Rohmarge von 8.000.000 EUR und 10.000.000 EUR sollte das variable Entgelt linear zwischen 0 EUR und 533.000 EUR betragen.

Aufgrund der Vereinbarung erhielt die Beigeladene im Veranlagungszeitraum 2011, 2012 und 2013 variable Kaufpreiszahlungen von insgesamt 815.819 EUR, die sie als laufende Einkünfte in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen erfasste.

Nach Durchführung der antragsgemäßen Veranlagung und dem Erlass des Gewinnfeststellungsbescheides für 2010 gelangte das Finanzamt nach einer Außenprüfung zur Auffassung, dass die in den Jahren 2011 bis 2013 geleisteten Kaufpreiszahlungen von insgesamt 815.819 EUR ("Earn-Out") als nachträgliche Kaufpreiszahlungen im Veräußerungsjahr 2010 zu berücksichtigen seien und änderte den Bescheid entsprechend.

Entscheidung

Die variablen Kaufpreisbestandteile können nicht bei der Ermittlung des im Streitjahr 2010 angefallenen Veräußerungsgewinns berücksichtigt werden.

Veräußerungspreis ist der tatsächlich erzielte Erlös. Dazu gehören alle Leistungen, die der Veräußerer vom Erwerber für die Übertragung erhält, sowie Leistungen, die der Veräußerer in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung vom Erwerber oder – ohne dass dies der Erwerber veranlasst hat – von einem Dritten erlangt. Das ist regelmäßig der vereinbarte Kaufpreis mit seinem Nennwert.

Der Veräußerungsgewinn entsteht grundsätzlich im Veräußerungszeitpunkt, d. h. mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums an den wesentlichen Betriebsgrundlagen, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt.

Der Veräußerungsgewinn ist damit regelmäßig stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt zu ermitteln. Später eintretende Veränderungen beim ursprünglich vereinbarten Veräußerungspreis sind solange und soweit materiell-rechtlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung zurückzubeziehen, als der Erwerber seine Verpflichtung zur Zahlung des Kaufpreises noch nicht erfüllt hat. Dabei ist es unerheblich, welche Gründe für die Minderung oder Erhöhung des Erlöses maßgebend waren. Dies gilt auch für die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen.

Ist die Gegenleistung indes bereits erbracht und die Anteilsveräußerung vollzogen, liegt eine materiell-rechtliche und deshalb auch verfahrensrechtliche Rückwirkung auf das abgeschlossene Rechtsgeschäft nur vor, wenn der Rechtsgrund für die später geleistete Zahlung im ursprünglichen Rechtsgeschäft – der Anteilsveräußerung – angelegt ist. Ist die nach Vollziehung der Veräußerung geleistete Zahlung jedoch Gegenstand eines selbstständigen Rechtsgeschäfts, das nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Anteilsveräußerung steht, wirkt diese nicht auf den Zeitpunkt des Entstehens des Veräußerungsgewinns zurück.

Eine Ausnahme gilt bei gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen. In diesen Fällen ist auf die Realisation des Veräußerungsentgelts abzustellen, da der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Eine stichtagsbezogene Betrachtung (Rückwirkung auf den Veräußerungszeitpunkt) wird nicht angestellt.

In Anwendung dieser Grundsätze haben die in den Jahren 2011 bis 2013 ("Earn-Out-Periode") vereinbarten variablen Entgelte den im Jahr 2010 erzielten Anteilsveräußerungsgewinn nicht erhöht. Vielmehr sind sie im Zeitpunkt des Zuflusses als nachträgliche gewerbliche Betriebseinnahmen zu versteuern.

Bei den variablen Kaufpreisbestandteilen handelt es sich um Entgelte auf gewinnabhängige Kaufpreisforderungen, da sie von den in den 3 Jahren nach der Anteilsveräußerung von der Klägerin erzielten Rohmargen abhängig waren. Das Entstehen der Kaufpreisforderungen war also sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss. Damit wirken diese variablen Kaufpreisbestandteile nicht auf den Veräußerungszeitpunkt zurück. Sie sind genauso zu behandeln wie (andere) gewinn- oder umsatzabhängige Kaufpreisforderungen.

Gründe für eine unterschiedliche Behandlung von gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen im Allgemeinen und sogenannten Earn-Out-Zahlungen der hier vorliegenden Art im Besonderen sind nicht ersichtlich.

Denn auch bei "Earn-Out-Zahlungen" – wie den im Streitfall vereinbarten – handelt es sich um – aufschiebend bedingte – Kaufpreisbestandteile, deren Entstehen im Veräußerungszeitpunkt sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss ist; eine Schätzung ihres Kapitalwerts ist im Veräußerungszeitpunkt nicht möglich. Diese Unsicherheit rechtfertigt es, derartige "Earn-Out-Zahlungen" unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und in – jedenfalls gedanklicher – Anlehnung an das Realisationsprinzip von der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 16 EStG auszunehmen. Die Entstehung derartiger Kaufpreisbestandteile ist im Veräußerungszeitpunkt noch nicht "so gut wie sicher". Die dem Grunde und der Höhe nach unsicheren "Earn-Out-Zahlungen" sind daher erst im Zeitpunkt des Zuflusses zu besteuern.

Im Streitfall ist auch keine steuerliche Rückwirkung auf den Veräußerungszeitpunkt anzunehmen, weil ein fester – die variablen Kaufpreisbestandteile enthaltender – Kaufpreis vereinbart worden und lediglich dessen Zahlung noch vom Eintritt bestimmter Bedingungen abhängig gewesen sei. Denn im Streitfall ist das Entstehen der variablen Kaufpreisbestandteile sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach ungewiss gewesen. Soweit die variablen Kaufpreisbestandteile betroffen sind, kann daher nicht von der Reduzierung eines fest vereinbarten Kaufpreises ausgegangen werden. Fest vereinbart war nur ein Kaufpreis in Höhe von 5.318.000 EUR.