

Beiträge für die Beratungspraxis

GmbH-Steuerrecht kompakt

■ Gewerbesteuer-Risiko bei Veräußerung von GmbH & Co. KG-Anteilen Beratungsbedarf bei Doppelstöckigkeit und atypischer Unterbeteiligung

von StB/WP Dr. Arnd Stollenwerk und StB/WP Susanne Scherff*

Die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen an einer GmbH & Co. KG weckt bei Beratern vor dem Hintergrund der Gewerbesteuerbelastung erst dann einen Vorsichtsimpuls, wenn es sich um eine doppelstöckige GmbH & Co. KG handelt. Die schlichte, unmittelbare GmbH & Co. KG-Beteiligung einer natürlichen Person ist daher unauffällig. Besteht aber an einer solchen unmittelbaren GmbH & Co. KG-Beteiligung eine atypische Unterbeteiligung, so sollte dies Anlass zur Vorsicht geben, weil ein erhebliches Gewerbesteuerrisiko zu identifizieren und ggf. zu vermeiden ist.

I. Problemstellung: GewSt-Belastung bei Veräußerung von GmbH & Co. KG-Anteilen

Die Gewerbesteuer belastet grds. nur die laufenden gewerblichen Einkünfte. Veräußerungsgewinne des § 16 EStG gehören dagegen nicht zum Gewerbeertrag und sind somit nicht mit Gewerbesteuer belastet. Diese Grundsätze gelten allerdings ab dem VZ 2002 nicht mehr für jene Veräußerungsgewinne, die von § 7 Satz 2 GewStG erfasst werden.

Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört auch ein Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn bzgl. eines Mitunternehmeranteils zum Gewerbeertrag, soweit er nicht auf eine unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfällt¹. Mit dieser Vorschrift sollen insbesondere solche Gestaltungen vermieden werden, durch die Wirtschaftsgüter von Kapitalgesellschaften in Tochter-Personengesellschaften zu Buchwerten gewerbesteuerfrei übertragen und anschließend diese so wertmäßig „aufgefüllten“ Mitunternehmeranteile gewerbesteuerfrei veräußert werden². Um diesen sog. „Ausgliederungsmodellen“ hinsichtlich der Gewerbesteuer die Attraktivität zu nehmen, werden ab 2002 sämtliche Veräußerungsgewinne der Gewerbesteuer unterworfen, bei denen die veräußernden Mitunternehmer

keine natürlichen Personen sind. Die Vorschrift betrifft also Kapital- sowie Personengesellschaften, die ihrerseits an Personengesellschaften beteiligt sind und diese Beteiligungen veräußern. Die Diskussionen in der Literatur zeigen, welche rechtlichen Probleme dieser Vorschrift innewohnen und derzeit noch völlig ungeklärt sind³.

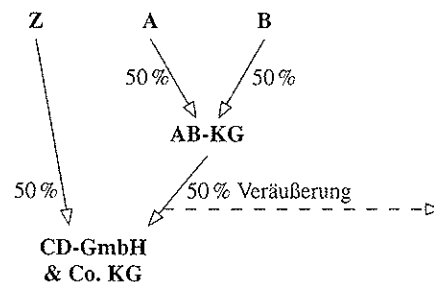
Im Folgenden wird anhand verschiedener Beispiele näher untersucht, welche Konsequenzen sich hieraus für die Veräußerungsvorgänge bei

- **doppelstöckigen GmbH & Co. KG (unter II.)** und für die
- **atypische Unterbeteiligung** an GmbH & Co. KG-Anteilen ergeben (unter III.).

II. Doppelstöckige GmbH & Co. KG

Beispiel 1a

Die AB-KG (die natürlichen Personen A und B sind jeweils zu 50% an der AB-KG beteiligt) ist 50%-ige Gesellschafterin der CD-GmbH & Co. KG, die weiteren 50% werden von der natürlichen Person Z gehalten. Die CD-GmbH & Co. KG erzielt im Jahre 2004 einen steuerlichen Gewinn von 500. Per 31.12.2004 veräußert die AB-KG ihren 50%-igen Anteil an der CD-GmbH & Co. KG an einen fremden Dritten W. Hieraus ergibt sich ein Veräußerungsgewinn für die AB-KG von 100, welcher im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellungserklärung der CD-GmbH & Co. KG erfasst wird.



1. Auswirkung bei der Untergesellschaft

Unzweifelhaft ist für die AB-KG ein Veräußerungsgewinn (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) entstanden. Dieser ist Teil des auf die AB-KG entfallenden Ergebnisses der CD-GmbH & Co. KG. Es liegt ein Veräußerungsgewinn vor, der nicht unmittelbar auf die natürlichen Personen A und B, sondern zunächst auf die AB-KG entfällt und daher gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gewerbesteuerpflichtig ist. Da die CD-GmbH & Co. KG ihrerseits den Gewerbeertrag ermitteln muss, gehört der über § 7 Satz 2 Nr. 2

* Dr. Stollenwerk ist Inhaber, Frau Scherff ist Mitarbeiterin der Praxis Dr. Arnd Stollenwerk Wirtschaftsprüfer Steuerberater in Köln.

1 Vgl. genauer Wortlaut der Vorschrift.

2 Vgl. hierzu ausführlicher: Stäuber/Sarrazin in Lenski/Steinberg, GewStG, Lfg. 89, § 7 Anm. 370 ff.

3 Vgl. beispielhaft folgende Beiträge: Kömer, INF 2004, 820 ff.; Neu, DStR 2002, 1078 ff.; Fügler/Rieger, DStR 2002, 1021 ff.; Schmidt/Hageböke, DB 2003, 790 ff.; Förster, DB 2002, 1394 ff.; Behrens/Schmitt, BB 2002, 860 ff.; Ott, UM 2003, 52 ff.

GewStG steuerpflichtige Veräußerungsgewinn auf der Ebene der CD-GmbH & Co. KG zu deren gewerbsteuerpflichtigem Gewerbeertrag⁴.

Beraterhinweis: Die Gewerbesteuer entsteht zu Lasten der CD-GmbH & Co. KG und damit auch zu 50% zu Lasten des am Veräußerungsvorgang unbeteiligten Gesellschafters Z. Um den Nachteil für diesen Gesellschafter Z auszugleichen, sollten entsprechende gesellschaftsvertragliche Ausgleichsverpflichtungen der veräußernden Gesellschafter formuliert werden. <

2. Auswirkung bei der Obergesellschaft

a) Grundsatz

Für die AB-KG ergeben sich folgende gewerbsteuerlichen Auswirkungen: Der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der CD-GmbH & Co. KG ist zunächst Teil des Ergebnisses der Steuerbilanz der AB-KG. Hier gilt jedoch Abschn. 38 Abs. 3 Satz 3 GewStR 1998 weiterhin: Der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an Personengesellschaften ist kein laufender Gewinn und unterliegt daher beim Mitunternehmer nicht der Gewerbesteuer⁵. Sofern man § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch auf der Ebene der AB-KG für anwendbar hält und den Veräußerungsgewinn als Teil des Gewerbeertrages der AB-KG betrachtet, müsste dann logisch die Kürzung des § 9 Nr. 2 GewStG auf der Ebene der AB-KG gelten, da eine doppelte Belastung mit Gewerbesteuer dem Sinn und Zweck der Vorschrift des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG offensichtlich zuwider läuft⁶.

Zwischenergebnis: § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG verlangt im Beispiel 1 a) den Einbezug des Veräußerungsgewinns in den Gewerbeertrag. Dies erscheint nur auf der Ebene der Mitunternehmerschaft, deren Anteile veräußert werden, sachgerecht. Eine nochmalige Gewerbesteuerbelastung auf der Ebene des veräußernden Mitunternehmers scheidet daher aus.

b) Gewerbesteueranrechnung

Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob A und B als natürliche Personen eine Anrechnung der auf der Ebene der CD-GmbH & Co. KG anfallenden Gewerbesteuer nach § 35 EStG erhalten. Diese Frage regelt das BMF-Schreiben vom 15.5.2002⁷ in Tz. 26 f. für die doppelstöckige Personengesellschaft eindeutig: Der auf der Ebene der CD-GmbH & Co. KG ermittelte Gewerbesteuermessbetrag wird anteilig der AB-KG zugerechnet und erhöht damit die bei den Gesellschaftern A und B nach § 35 EStG anrechnungsfähigen Beträge. Zum anrechnungsfähigen Gewerbesteuermessbetrag bei der AB-KG gehört damit auch der bei der CD-GmbH & Co. KG auf den Veräußerungsgewinn von 100 entfallende Gewerbesteuermessbetrag⁸.

c) Mittelbare anteilige Veräußerung der Untergesellschafts-Anteile

Beispiel 1b

A veräußert seinen Anteil an der AB-KG an einen fremden Dritten X. Es entsteht ein Veräußerungsgewinn für A, welcher bei der AB-KG festgestellt wird, in Höhe von 200 (als Differenz zwischen dem Veräußerungspreis und dem steuerlichen Buchkapital des A bei der AB-KG). Die AB-KG hält wiederum einen 50%-igen Anteil an der CD-GmbH & Co. KG im Gesamthandsvermögen. Aus

den Kaufpreisverhandlungen ergibt sich, dass der Käufer X für den anteilig erworbenen Anteil an der CD-GmbH & Co. KG einen anteiligen Kaufpreis von 200 gezahlt hat (der steuerliche Buchwert der Beteiligung an der CD-GmbH & Co. KG bei der AB-KG sei 50, so dass auf die Beteiligung an der CD-GmbH & Co. KG ein anteiliger Veräußerungsgewinn von 150 entfällt).

Fraglich erscheint, ob der auf A entfallende Veräußerungsgewinn – anteilig – auf die (fiktive) Veräußerung der Beteiligung an der CD-GmbH & Co. KG entfällt und ob insoweit – wegen § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG – dieser Veräußerungsgewinnanteil der Gewerbesteuer unterliegt. Zum Teil wird im Schrifttum eingewandt, dass zivilrechtlich nur der Mitunternehmeranteil an der Obergesellschaft – hier der AB-KG – veräußert werde und hinsichtlich der CD-GmbH & Co. KG überhaupt keine Veräußerung i. S. d. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG vorliege. Zum anderen wird dieser Sicht entgegengehalten, dass die Personengesellschaft für Zwecke der Einkommensteuer kein eigenes Rechtssubjekt sei und die jeweiligen Ergebnisse im Wege des „Durchgriffs“ auf die Gesellschafterebene transportiert werden.

Im Hinblick auf den Wortlaut des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG überzeugt nur die erstgenannte Argumentation: Die Veräußerung des Anteils an der AB-KG beinhaltet nicht automatisch auch die Veräußerung eines Anteils an der CD-GmbH & Co. KG. Bei der gegenteiligen Sichtweise ergäben sich insbesondere im mehrstufigen Personengesellschaftskonzern erhebliche Gewerbesteuerbelastungen, die kaum mehr erklärungs-technisch überschaubar wären. Um mehrfache Gewerbesteuerbelastungen zu vermeiden, müsste zudem sichergestellt sein, dass nur bei derjenigen Mitunternehmerschaft eine Gewerbesteuerbelastung anfällt, die ihrerseits nicht wiederum Beteiligungen an anderen Mitunternehmerschaften hält⁹. Auch wäre denkbar, dass durch den Verkauf von Anteilen an der Obergesellschaft insgesamt ein steuerlicher Veräußerungsverlust realisiert und dennoch auf einen (fiktiven) Veräußerungsgewinnanteil bezüglich der Untergesellschaft Gewerbesteuer anfallen würde. Dies erscheint nicht sachgerecht und wird keinesfalls dem Leistungsfähigkeitsgebot der Besteuerung gerecht¹⁰. Ins-

4 Der Wortlaut des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG enthält hierzu keinerlei Regelung. Aus den Gesetzesmaterialien folgert das Schrifttum jedoch, dass die Gewerbesteuer bei derjenigen Mitunternehmerschaft anfällt, deren Anteile veräußert werden, vgl. hierzu: *Schmidt/Hageböke*, DB 2003, 791.

5 Vgl. hierzu ausführlicher *Körner*, INF 2004, 820 ff.

6 Vgl. zu diesen Überlegungen wiederum *Körner*, INF 2004, 820 ff.

7 Vgl. BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296a - 16/02, BStBl. I 2002, 533 ff.

8 Vgl. BMF v. 15.5.2002 – IV A 5 - S 2296a - 16/02, BStBl. I 2002, 534, Tz. 10.

9 Nur die unterste Personengesellschaft darf dann noch mit Gewerbesteuer auf den anteiligen Veräußerungsgewinn belastet sein.

10 Auch bestünde damit die Notwendigkeit – nur für Gewerbesteuierzwecke –, den Kaufpreis für die Anteile an der Obergesellschaft auf sämtliche erworbenen Wirtschaftsgüter zu verteilen. Man mag sich die praktischen Schwierigkeiten vorstellen, wenn im Rahmen eines mehrstöckigen Personengesellschaftskonzerns ein Kaufpreis auf jeder Beteiligungsstufe verteilt werden muss.

gesamt muss aber derzeit festgestellt werden, dass diese Rechtsfrage bislang noch nicht höchstrichterlich entschieden wurde und daher gänzlich ungeklärt erscheint¹¹.

III. GmbH & Co. KG-Anteile mit „anhängender“ atypischer Unterbeteiligung

1. Die atypische Unterbeteiligung als übergeordnete Mitunternehmerschaft

Die Unterbeteiligung stellt zivilrechtlich eine reine Innengesellschaft dar, sie wird jedoch – falls eine *atypische* Unterbeteiligung vorliegt, wovon folgend stets ausgegangen wird – steuerrechtlich wie eine Mitunternehmerschaft behandelt¹². Bei einer atypischen Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil, handelt es sich daher steuerlich um eine *doppelstöckige Mitunternehmerschaft*. Diesem Gedanken ist auch der BFH in seinem Urteil vom 2.10.1997 hinsichtlich der Frage der Sondervergütungen an einen atypisch Unterbeteiligten gefolgt:

Hält man sich vor Augen, dass bei der atypischen Unterbeteiligung die Beteiligung des Hauptgesellschafters im Wege schuldrechtlicher Bindung an die Stelle des bei einer Innengesellschaft nicht möglichen Gesamthandvermögens tritt, wird deutlich, dass steuerlich betrachtet auch die Unterbeteiligungsgesellschaft als Mitunternehmer der ‚Hauptgesellschaft‘ anzusehen ist¹³.

Daher stellt sich die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch bei atypischen Unterbeteiligungsverhältnissen anwendbar ist.

Diese Problematik ist in der Beratungspraxis bedeutend, da die atypische Unterbeteiligung seit einigen Jahren zur Regelung der Generationennachfolge, insbesondere für die stufenweise Heranführung von Kindern an Unternehmen genutzt wurde. Im Zeitablauf ergibt sich daher in etlichen Unternehmen die Aufgabenstellung, wie derartige Personengesellschaftsanteile mit „anhängenden“ atypischen Unterbeteiligungen entgeltlich übertragen werden können und ob in solchen Fällen – insbesondere wegen der steuerlichen „Doppelstöckigkeit“ derartiger Strukturen – § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zu einer möglichen Gewerbesteuerbelastung führt.

¹¹ Vgl. ausführlich zu dieser Frage: *Schmidt/Hageböke*, DB 2003, 790 ff.; *Förster*, DB 2002, 1394 ff.; *Behrens/Schmitt*, BB 2002, 860 ff.; *Ott*, UM 2003, 52 ff.

¹² Zur zivil- und steuerrechtlichen Natur der Unterbeteiligung vgl. *Carlé*, KÖSDI 1/2005, 14475 ff.

¹³ BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, BStBl. II 1998, 137.

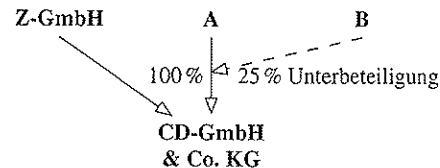
¹⁴ Vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG. Im Folgenden wird unterstellt, dass eine Mitunternehmerschaft am KG-Anteil des A besteht und keine unmittelbare Mitunternehmerstellung des B bei der CD-GmbH & Co. KG besteht. Zu genaueren Unterscheidung der sog. offenen und stillen atypischen Unterbeteiligung siehe ausführlicher: *Beck*, PersGes - HB/Bärwaldt, § 14 Rz. 63 ff.

¹⁵ Vgl. hierzu *Carlé*, KÖSDI 1/2005, 14481.

¹⁶ Vgl. hierzu auch *Carlé*, KÖSDI 1/2005, 14485. Denkbar wären allerdings auch mehrstöckige, atypische Unterbeteiligungsgesellschaften: Wenn im vorgenannten Beispiel Sohn B wiederum eine atypische Unterbeteiligung an seiner Unterbeteiligung – z. B. seinem Sohn C – eingeräumt hätte.

Beispiel 2

A (Vater) ist Kommanditist der CD-GmbH & Co. KG (Komplementär der CD-GmbH & Co. KG ist die Z-GmbH). A hatte vor einigen Jahren seinem Sohn B eine 25 %-ige Unterbeteiligung an seinem Kommanditanteil bei der CD-GmbH & Co. KG schenkweise eingeräumt. Die Unterbeteiligung wurde auf der Basis des vereinbarten Vertragsverhältnisses von den Finanzbehörden als atypische Unterbeteiligung, also als Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 EStG, qualifiziert.



Ungeachtet der zivilrechtlichen Konstruktion der Unterbeteiligung liegt – rein steuerrechtlich durch die Qualifizierung als atypische Unterbeteiligung – eine Mitunternehmerschaft zwischen A und B vor: Damit ist B als mittelbarer Mitunternehmer bei der CD-GmbH & Co. KG anzusehen¹⁴; er erzielt mit dem auf ihn – im Innenverhältnis – entfallenden Gewinnanteil aus der CD-GmbH & Co. KG gewerbliche Einkünfte i. S. d. § 15 EStG. Aus steuerrechtlicher Sicht wäre somit auch eine Steuerbilanz für die atypische Unterbeteiligung aufzustellen¹⁵.

2. GewSt-Pflicht bei Veräußerungsvorgängen

Im Hinblick auf die Frage, ob § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auch bei einer atypischen Unterbeteiligung anwendbar ist, können folgende Veräußerungsszenarien unterschieden werden:

- Veräußerung der Unterbeteiligung durch den Unterbeteiligten (unter a)
- Veräußerung des KG-Anteils an einen fremden Dritten (unter b)
- Veräußerung des KG-Anteils an den Unterbeteiligten (unter c)

a) Veräußerung der Unterbeteiligung durch den Unterbeteiligten

Veräußert B im Falle des Beispiels 2 seine Unterbeteiligung an einen fremden Dritten, so beendet B seine – mittelbare – Mitunternehmerstellung bei der CD-GmbH & Co. KG im Rahmen der atypischen Unterbeteiligung. Er erzielt einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verlangt nur, dass ein gesamter Anteil eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebes i. S. d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist, veräußert wird; diese Voraussetzungen liegen zweifelfrei vor).

Da B seine Unterbeteiligung unmittelbar als natürliche Person hielt und diese nun veräußert, bleibt für die Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG kein Raum. Denn: B veräußert *unmittelbar* seine atypische Unterbeteiligung. Er war als natürliche Person ein unmittelbar beteiligter Mitunternehmer. Der anfallende Veräußerungsgewinn ist daher nicht gewerbesteuerpflichtig. Insgesamt ist festzustellen, dass sich der Verkauf einer atypischen Unterbeteiligung insoweit steuerlich wie der Verkauf eines OHG- oder KG-Anteils darstellt¹⁶.

Die hier betrachtete Veräußerungsvariante ist mit jener im obigen Beispiel 1 b) vergleichbar: B veräußert mit der Veräußerung seiner atypischen Unterbeteiligung letztlich seinen Anteil an der Obergesellschaft. Damit hat er seinen – mittelbaren Anteil – an der CD-GmbH & Co. KG ebenfalls veräußert. Auch hier könnte ein Veräußerungsgewinnanteil aus dem mittelbar gehaltenen Anteil an der CD-GmbH & Co. KG gesehen werden, welcher möglicherweise über § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG Gewerbesteuer auslöst. Da – wie oben zum Beispiel 1b) näher ausgeführt – in einer Veräußerung eines Anteils an der übergeordneten Mitunternehmerschaft nicht automatisch eine anteilige Veräußerung auch des Anteils an der Untergesellschaft gesehen werden kann, ist auch im Fall einer atypischen Unterbeteiligung als übergeordnete Mitunternehmerschaft fraglich, ob § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG dem Wortlaut nach überhaupt einschlägig ist¹⁷.

b) Veräußerung eines Kommanditanteils an einen fremden Dritten

Beispiel 2 (Abwandlung)

In Fortführung des Beispiels 2 veräußert A seinen Kommanditanteil an der CD-GmbH & Co. KG an einen fremden Dritten und zahlt B 25 % des Veräußerungserlöses aus. **Zivilrechtlich** kann A über seinen Kommanditanteil im Außenverhältnis frei verfügen, da die Unterbeteiligung nur schuldrechtliche Ausgleichsverpflichtungen gegenüber dem Unterbeteiligten begründet¹⁸. **Steuerlich** gesehen verkauft in einem ersten Schritt die übergeordnete Mitunternehmerschaft (= Unterbeteiligungs-Mitunternehmerschaft) ihren Anteil an der CD-GmbH & Co. KG. In einem zweiten Schritt setzt sich die Unterbeteiligungs-Mitunternehmerschaft zwecks Beendigung auseinander, indem der Veräußerungserlös entsprechend den Beteiligungsquoten an die natürlichen Personen A und B ausgekehrt wird.

Letztlich ist diese Verkaufsvariante vergleichbar mit der Situation im oben dargestellten Beispiel 1a). Wie dazu oben dargelegt, führt der Verkauf der Beteiligung an der Untergesellschaft (im Beispiel 1a die CD-GmbH & Co. KG) durch die Obergesellschaft (im Beispiel 1a die AB-KG) zur Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG. Ursächlich hierfür ist die Tatsache, dass in der steuerlichen Begrifflichkeit nicht eine natürliche Person, sondern eine Mitunternehmerschaft Veräußerer ist. Und damit kann der Wortlaut des § 7 Satz 2, letzter Halbsatz GewStG gerade nicht greifen, so dass Gewerbesteuer verursacht ist. Es ist daher u.E. zutreffend, zumindest aber nicht auszuschließen, dass aufgrund dieser vergleichbaren Struktur auch bei atypischen Unterbeteiligungen jede Veräußerung der Hauptbeteiligung an Dritte unter Auflösung des Unterbeteiligungsverhältnisses Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG auslöst¹⁹. Es mag durchaus Gründe geben, die gegen die Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG angeführt werden können. Die Tatsache, dass es hierzu bislang keine nennenswerte Rechtsprechung gibt, stellt jedoch in der Gestaltungsberatung ein nicht zu unterschätzendes Risiko dar.

Beispiel 2 (Abwandlung)

In Abwandlung des vorliegenden Falls, könnte A nach Veräußerung seines Kommanditanteils an der CD-GmbH & Co. KG auch einen neuen Kommanditanteil an der EF-KG erwerben und B als Ausgleich wertmäßig gleichhoch an diesem Anteil atypisch unterbeteiligen.

Ein solcher „Austausch“ des Gegenstands der Unterbeteiligung wäre – steuerrechtssystematisch – wie folgt zu qualifizieren: Die übergeordnete Mitunternehmerschaft (= die Unterbeteiligungs-Mitunternehmerschaft zwischen A und B) verkauft in einem ersten Schritt den Anteil an der CD-GmbH & Co. KG. Im zweiten Schritt wird ein Anteil an der EF-GmbH & Co. KG erworben. Da die Unterbeteiligungsverhältnisse wertmäßig gleich bleiben und B mit der gleichen wertmäßigen Quote am Anteil an der EF-GmbH & Co. KG unterbeteiligt wird, liegt zwar keine Beendigung oder Auseinandersetzung der Unterbeteiligungsgesellschaft vor. Der Veräußerungsgewinn, den A durch den Verkauf der Anteile an der CD-GmbH & Co. KG realisiert, wäre auf der Ebene der Unterbeteiligungsgesellschaft anteilig auf A und B zu verteilen. Dieser Veräußerungsgewinn wäre jedoch – in der Denklöge der doppelstöckigen Mitunternehmerschaft – von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG wiederum betroffen und müsste daher zu einer Gewerbesteuerbelastung bei der CD-GmbH & Co. KG führen, da nicht A direkt, sondern letztlich die Unterbeteiligungs-Mitunternehmerschaft den Anteil an der CD-GmbH & Co. KG veräußert. Wenn und soweit die vorgenannten Überlegungen richtig sind, dann fällt jeweils bei der CD-GmbH & Co. KG Gewerbesteuer an. Diese kann jedoch – wenn der CD-GmbH & Co. KG die Unterbeteiligungsverhältnisse nicht bekannt sind – die mögliche Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungsgewinnes nicht erkennen. Auch die weiteren Gesellschafter der CD-GmbH & Co. KG sind – wie oben im Beispiel 1 a) dargelegt – mit einer möglicherweise anfallenden Gewerbesteuer bei der CD-GmbH & Co. KG (unerkannt) belastet.

Beraterhinweis: Um solche Konsequenzen gerade für diese nicht an der Veräußerung beteiligten Gesellschafter zu vermeiden, sollten auch hier gesellschaftsvertragliche Regeln vereinbart werden, denen zu Folge die Einräumung einer Unterbeteiligung an einem Personengesellschaftsanteil nur mit Zustimmung der übrigen Gesellschafter der Personengesellschaft möglich ist bzw. dass etwaige Gewerbesteuereinzahlungen durch Anteilsveräußerungen vom veräußernden Gesellschafter auszugleichen sind. <

c) Veräußerung des Kommanditanteils an den Unterbeteiligten

Veräußert A in Fortführung des Beispiels 2 seinen gesamten Kommanditanteil an B, überträgt er zivilrechtlich seinen gesamten Kommanditanteil an der CD-GmbH &

¹⁷ Vgl. hierzu ausführlicher die obigen Argumentationen zum Beispiel 1b). Sachlogisch sind diese aber vergleichbar mit dem Verkauf einer atypischen Unterbeteiligung an einer Personengesellschaft.

¹⁸ Im Regelfall enthalten die typischerweise formulierten Unterbeteiligungsvereinbarungen entsprechende Verfügungsbeschränkungen oder Zustimmungserfordernisse zu Gunsten des Unterbeteiligten.

¹⁹ Möglicherweise wird man wegen der Zustimmungserfordernisse des Unterbeteiligten darauf schließen, dass nicht A, sondern die Unterbeteiligungs-Mitunternehmerschaft ihrerseits Veräußerer ist.

Co. KG auf B²⁰. Hiermit muss jedoch zwangsläufig auch die ursprünglich zwischen A und B bestehende, atypische Unterbeteiligung beendet worden sein²¹. Versteht man die Unterbeteiligung als eine 2-gliedrige Personengesellschaft, so ist diese Veräußerungssituation mit der folgenden Fallgestaltung vergleichbar²²:

Beispiel 3

A und B sind zu je 50 % an der AB-KG beteiligt. Die AB-KG hält ihrerseits einen 50%-Anteil an der CD-GmbH & Co. KG. Per 31.12.2004 veräußert A seinen Anteil an der AB-KG an B, so dass der KG-Anteil des A dem B gemäß § 738 BGB anwächst. Die AB-KG geht ersatzlos unter; B ist nun unmittelbar an der CD-GmbH & Co. KG beteiligt. Soweit B den auf ihn übergehenden Anteil vergütet, realisiert A einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Dieser ist nicht von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG betroffen, denn A hat seinen von ihm als natürliche Person unmittelbar mit mitunternehmerischer Qualifikation gehaltenen Anteil an der AB-KG auf B übertragen. Dem Wortlaut nach ist daher § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht erfüllt²³.

Bezogen auf die atypische Unterbeteiligung kann dies nur bedeuten, dass eine Veräußerung des mit der Unterbeteiligung belasteten Kommanditanteils an den Unterbeteiligten nicht zur Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG führt, da der Hauptbeteiligte – zumindest gedanklich – seinen Anteil an der Unterbeteiligungs-Mitunternehmerschaft an den Unterbeteiligten veräußert und damit die „doppelstöckige“ Mitunternehmerschaft im Wege der Anwachsung beendet wird.

d) Zusammenfassung der Ergebnisse

Trotz aller mit der Regelung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bestehenden rechtlichen Unsicherheiten kann Folgendes festgehalten werden:

- **Veräußerung der Unterbeteiligung:** Veräußert der atypisch Unterbeteiligte seine Unterbeteiligung an einen fremden Dritten, so ist § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht einschlägig, wenn an dieser atypischen Unterbeteiligung nicht wiederum weitere Unterbeteiligungen eingeräumt waren.
- **Veräußerung des KG-Anteils an den Unterbeteiligten:** Gleiches gilt für die Veräußerung des Komman-

ditanteils, welcher mit den Rechten des atypisch Unterbeteiligten belastet ist, soweit dieser Kommanditanteil auf eben diesen Unterbeteiligten übertragen wird.

- **Veräußerung des KG-Anteils an Dritte:** Problematisch im Hinblick auf § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ist jedoch der Verkauf des Kommanditanteils an einen fremden Dritten unter Auflösung des Unterbeteiligungsverhältnisses. Ebenso problematisch erscheint der Verkauf dieses Anteils unter gleichzeitiger „Übertragung“ der Unterbeteiligung auf einen neu erworbenen Personengesellschaftsanteil (also der Austausch des Gegenstandes, an dem die Unterbeteiligung besteht).

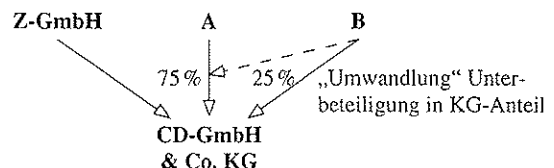
Vollkommen ungeklärt ist – wie bei doppelstöckigen Personengesellschaften dargelegt –, ob die Veräußerung eines Anteils an einer übergeordneten Mitunternehmerschaft (= Unterbeteiligungsgesellschaft) auch fiktiv die Veräußerung des Anteils an der untergeordneten Mitunternehmerschaft beinhaltet, so dass auf der Ebene der untergeordneten Mitunternehmerschaft (= GmbH & Co. KG) Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG anfallen kann.

Beraterhinweis: Um die aufgezeigten Risiken weitestgehend zu minimieren, empfiehlt es sich, die durch die atypische Unterbeteiligung entstandene „doppelstöckige“ Mitunternehmerschaft in eine einstufige „umzuwandeln“. Ein möglicher Lösungsweg wird nachfolgend dargestellt. ◀

IV. Präventivmaßnahme zur Vermeidung der Gewerbesteuerbelastung

Beispiel 4

A (Vater) ist Kommanditist der CD-GmbH & Co. KG (Komplementär der CD-GmbH & Co. KG ist die Z-GmbH). A hatte vor einigen Jahren seinem Sohn B schenkweise eine 25%-ige Unterbeteiligung an seinem Kommanditanteil bei der CD-GmbH & Co. KG eingeräumt. Diese Unterbeteiligung wurde auf der Basis des hierzu vereinbarten Vertragsverhältnisses als atypische Unterbeteiligung, also als Mitunternehmerschaft i. S. d. § 15 EStG, ausgestaltet und auch so von den Finanzbehörden qualifiziert. Im Rahmen des Generationenwechsels überträgt A 25% seiner Kommanditbeteiligung an der CD-GmbH & Co. KG auf B gegen Beendigung der Unterbeteiligung. Ein Wertausgleich wird nicht gezahlt.



Über die Unterbeteiligung war B im Innenverhältnis gegenüber A mit 25 % an dessen Kommanditanteil beteiligt; nach der „Umwandlung“ ist B wertmäßig in gleicher Höhe, jedoch *unmittelbar* am Kommanditkapital der CD-GmbH & Co. KG beteiligt²⁴. Da A von B kein Entgelt erhält, entsteht bei A kein Veräußerungsgewinn i. S. d. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. B hat mangels Entgelt keine zusätzlichen Anschaffungskosten, da ihm – mittelbar – ein gleich hoher Anteil bereits zuvor zuzurechnen war.

20 Die Unterbeteiligung am Kommanditanteil bei der CD-GmbH & Co. KG führte bisher nicht dazu, dass B zivilrechtlich Kommanditist der CD-GmbH & Co. KG war.
 21 Zivilrechtlich stünde sich B als Inhaber der gesamten Kommanditbeteiligung zu 100 % und – gleichzeitig – als Berechtigter aus der Unterbeteiligung zu 25 % gegenüber. B würde sich demnach zu 25 % als Verpflichteter und Berechtigter gegenüberstehen, so dass sich Forderungen und Verbindlichkeiten in seiner Person vereinigen und damit zivilrechtlich entfallen würden.
 22 Vgl. hierzu auch die Überlegungen von Schmidt/Wacker, EStG, 23. Aufl. 2004, § 16 Rz. 421.
 23 Auch hier kann man natürlich wiederum fragen, inwieweit ein Veräußerungsgewinn des A anteilig auf den Anteil der AB-KG an der CD-GmbH & Co. KG entfällt, vgl. die Ausführungen zum obigen Beispiel 1 b).
 24 War A mit 50 % an der CD-GmbH & Co. KG beteiligt, so hatte B 25 % von diesen 50 %; dies entspricht einem Anteil von 12,5 % am Gesamtkommanditkapital bei der CD-GmbH & Co. KG.

Mit anderen Worten: Durch diese Transaktion wird aus der mittelbaren Beteiligung des B an der CD-GmbH & Co. KG eine wertmäßig gleiche unmittelbare Beteiligung an der CD-GmbH & Co. KG. Durch diese „Umwandlung“ können keine stillen Reserven aufgedeckt worden sein; die Transaktion muss daher ertragsteuerfrei erfolgt sein²⁵. Ein Veräußerungsgewinn liegt nicht vor, somit wird auch der Wortlaut des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG nicht erfüllt. Auch die Realisierung eines Aufgabegewinns im Sinne dieser Vorschrift ist nicht erkennbar. Die Umwandlung der Unterbeteiligung kann daher nicht zu einer Gewerbesteuerbelastung bei der CD-GmbH & Co. KG führen.

Im Hinblick auf eine doppelstöckige Personengesellschaft ist dies mit folgender Situation vergleichbar:

Beispiel 5

A und B sind Gesellschafter der AB-KG zu je 50 %, die ihrerseits 50 % der Anteile an der CD-GmbH & Co. KG hält. Weitere Vermögenswerte hat die AB-KG nicht, so dass sie als Holding fungiert. Im Wege einer schlichten Realteilung können A und B die AB-KG dergestalt auflösen, dass A und B jeweils die Hälfte der bisherigen Beteiligung an der CD-GmbH & Co. KG übernehmen. A und B sind dann an der CD-GmbH & Co. KG unmittelbar zu je 25 % beteiligt. Die doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur wäre aufgelöst; die AB-KG würde untergehen.

Da ausschließlich Mitunternehmeranteile real geteilt werden und somit kein Wertausgleich zwischen A und B erfolgen muss, ergeben sich – folgt man den Regelungen zur Realteilung in § 16 Abs. 3 Satz 2 EStG – keine ertragsteuerlichen Konsequenzen²⁶. Im Rahmen der Realteilung werden den Realteilern A und B keine Einzel-Wirtschaftsgüter zugewiesen, daher kommt eine rückwirkende Gewinnrealisierung nach § 16 Abs. 3 Satz 3 EStG bei einer anschließenden Veräußerung innerhalb der Sperrfrist nicht in Betracht²⁷. Aus dem gleichen Grund führt auch eine anschließende Einbringung der erhaltenen Mitunternehmeranteile an der CD-GmbH & Co. KG durch A und/oder B in eine Körperschaft bzw. andere Personenvereinigung nach dem Wortlaut des § 16 Abs. 3 Satz 4 EStG nicht zu einer rückwirkenden Gewinnrealisierung²⁸.

Für die doppelstöckige Personengesellschaft kann also insgesamt festgestellt werden, dass die Realteilung der Obergesellschaft zu Buchwerten möglich ist, wenn kein Wertausgleich notwendig ist und die Gesellschafter der Obergesellschaft durch die erfolgsneutrale Realteilung direkte Gesellschafter und steuerlich zugleich Mitunternehmer der Untergesellschaft werden. Folglich kann hierdurch auch keine Gewerbesteuer nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG anfallen.

Für die atypische Unterbeteiligung kann – im Vergleich hierzu – nichts anderes gelten: Wird der bisherige mittelbare Mitunternehmer durch eine (gedankliche) Realteilung der Unterbeteiligungsgesellschaft zum unmittelbaren Gesellschafter und Mitunternehmer der Hauptgesellschaft (= GmbH & Co. KG), ohne dass ein Wertausgleich gezahlt wird, handelt es sich um einen erfolgsneutralen Vorgang²⁹. Mangels Veräußerungs- oder Aufgabegewinn läuft § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ins Leere; Gewerbesteuer kann daher nicht entstehen.

Veräußert A in einem folgenden Schritt seinen restlichen Kommanditanteil an B, dann erzielt er dem Grunde nach

einen Veräußerungsgewinn nach § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; für B liegen unzweifelhaft Anschaffungskosten vor. Wie zuvor bereits erläutert wurde, sind die Tatbestandsmerkmale des § 16 Abs. 3 Satz 3 und 4 EStG nicht erfüllt, so dass eine rückwirkende Gewinnrealisierung des zuvor „umgewandelten“ Unterbeteiligungsanteils nicht in Betracht kommt. Für die Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bleibt ebenfalls kein Raum, da A nach der „Umwandlung“ der Unterbeteiligung des B als natürliche Person seinen restlichen Kommanditanteil (an der CD-GmbH & Co. KG) unmittelbar innehatte.

Beraterhinweis: Im Vergleich zur Lösung im obigen Punkt III 2. c) zeigt sich, dass die in diesem Gliederungspunkt vorgeschlagene Vorgehensweise doch erheblich rechtssicherer ist, wenn der bisherige Hauptbeteiligte seinen Kommanditanteil an der GmbH & Co. KG insgesamt auf den bisher Unterbeteiligten übertragen möchte. Durch die Beendigung der atypischen Unterbeteiligungsgesellschaft und damit der doppelstöckigen Mitunternehmensgesellschaft im ersten Schritt wird die Anwendung des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG im zweiten Schritt komplett vermieden. Im Hinblick auf die Frage, ob die „Umwandlung“ der atypischen Unterbeteiligung in eine quotengleiche Beteiligung an der Hauptgesellschaft (= GmbH & Co. KG) ertragsteuerneutral möglich ist, dürften die Überlegungen des BFH³⁰ durchaus hilfreich sein, wenngleich die Entwicklung der Rechtsprechung abzuwarten bleibt. ◀

V. Fazit

Die Veräußerung von GmbH & Co. KG-Anteilen beinhaltet auch dann eine gewerbesteuerliche Gestaltungsaufgabe, wenn zwar die Kommanditbeteiligung zivilrechtlich von einer natürlichen Person unmittelbar gehalten wird, aber gleichzeitig eine atypische Unterbeteiligung an diesem Anteil vereinbart war. U.E. ist wegen § 7 Satz 2 GewStG die Veräußerung einer solchen Kommanditbeteiligung bei gleichzeitiger Auseinandersetzung über die Unterbeteiligung gewerbesteuerpflichtig. Zumindest aber besteht ein sehr erhebliches Gewerbesteuerisiko, weil eine andere („gewerbesteuerfreie“) Auffassung für diesen Fall nicht durch Rechtsprechung gesichert ist und sich zudem im Schrifttum noch keine Meinung gebildet hat. Daher erscheint die Ausweichstrategie interessant, zuvor die atypische Unterbeteiligung ohne Entgelt in eine unmittelbare Kommanditbeteiligung umzuwandeln und erst im Anschluss hieran die Kommanditbeteiligungen zu veräußern.

25 Vgl. hierzu *Schmidt/Wacker*, EStG, 23. Aufl. 2004 § 16 Rz. 420 ff., insbesondere Rz. 422.

26 Real geteilt wird letztlich ein Mitunternehmeranteil. Dieser kann jedoch zu Buchwerten real geteilt werden, vgl. hierzu ausführlicher: *Schmidt/Wacker*, EStG, 23. Aufl. 2004, § 16 Rz. 543 ff.

27 Vgl. *Schmidt/Wacker*, EStG, 23. Aufl. 2004, § 16 Rz. 554 mit gleicher Ansicht.

28 Vgl. *Schmidt/Wacker*, EStG, 23. Aufl. 2004, § 16 Rz. 553.

29 Vgl. hierzu auch *Bürkle/Schamburg*, DSStR 1998, 558 f.

30 Vgl. BFH v. 2.10.1997 – IV R 75/96, DSStR 1998, 203, sowie die Überlegungen hierzu von *Bürkle/Schamburg*, DSStR 1998, 558.