Urteil vom 22. September 2011, IV R 3/10

Einbeziehung anteiliger Gewerbesteuer-Messbeträge nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG) - Anwendung des § 68 FGO n.F. auf Verpflichtungsklagen - Vorrangigkeit der Anfechtungsklage gegenüber der Verpflichtungsklage - gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 in Fällen mehrstöckiger Gesellschaften

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 35 Abs 3 S 1, EStG § 35 Abs 3 S 4, AO § 179 Abs 2 S 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 68, FGO § 40 Abs 1

vorgehend FG Düsseldorf, 28. Oktober 2009, Az: 16 K 1567/09 F

Leitsätze

1. Bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 sind nach Abs. 3 Satz 4 der Vorschrift nur anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge einzubeziehen, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen.

2. § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 ist auch bei Vorliegen einer Organschaft nicht entsprechend auf anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge anzuwenden, die aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) stammen.

3. Der "Durchleitung" anteiliger Gewerbesteuer-Messbeträge durch eine Kapitalgesellschaft steht die Abschirmung der Vermögenssphäre der Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern entgegen.

Tatbestand

A. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die X-GmbH & Co. KG (KG 2), war im Streitjahr (2003) zu 93,6 % an der Y-GmbH (GmbH) beteiligt, mit der sie im Rahmen eines Organschaftsverhältnisses verbunden war. Ein entsprechender Gewinnabführungsvertrag bestand seit dem 1. Dezember 1982. Gemäß § 3 dieses Vertrags stand den Minderheitsgesellschaftern, die insgesamt quotal an der GmbH mit 6,4 % beteiligt waren, eine Garantiedividende zu, und zwar in Höhe einer jährlichen Ausgleichszahlung von 60.000 DM auf je 1 % Anteil am Gesellschaftskapital.

2 Die GmbH war im Streitjahr als Mitunternehmerin atypisch still an der Z-GmbH & Co. KG (KG 1) beteiligt, die ihrerseits weitere Beteiligungen an mehreren inländischen Tochtergesellschaften hielt. Für sämtliche weiteren an der KG 1 beteiligten Mitunternehmer, nicht aber für die GmbH, stellte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) gemäß § 35 Abs. 3 Sätze 1 und 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG 2002) jeweils einen Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 fest; dabei bezog das FA die anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge ein, die aus den Beteiligungen an den Tochtergesellschaften der KG 1 stammten. Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf verpflichtete das FA mit Urteil vom 22. Januar 2009 16 K 1267/07 F (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2009, 756), für die GmbH einen anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrag in Höhe von 450.988,28 € festzustellen. Über die dagegen eingelegte Revision des FA hat der erkennende Senat mit Urteil vom 22. September 2011 IV R 8/09 (BFHE 235, 287; ein neutralisierter Abdruck liegt dieser Entscheidung bei) entschieden.

3 Die Klägerin (KG 2) beantragte, in die für sie nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 durchzuführende gesonderte und einheitliche Feststellung 2003 den anteilig auf die GmbH entfallenden Gewerbesteuer-Messbetrag einzubeziehen, damit dieser den an der KG 2 beteiligten Kommanditisten für Zwecke der Anrechnung der Gewerbesteuer zur Verfügung stehe. Dies lehnte das FA mit Bescheid vom 24. November 2005, geändert durch Bescheid vom 22. Oktober 2008, ab. Den Einspruch der Klägerin wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 31. März 2009 im Wesentlichen mit der Begründung zurück, dass gemäß § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 nur die anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft einzubeziehen seien. Eine solche

habe aber zwischen der KG 2 und der KG 1 aufgrund der Zwischenschaltung der GmbH nicht bestanden. Der Umstand, dass es sich bei der GmbH um eine juristische Person handele, entfalte insoweit eine abschirmende Wirkung.

4 Mit ihrer hiergegen gerichteten Klage begehrte die Klägerin (KG 2) --nachdem sie zunächst eine vollständige "Durchleitung" des Betrags von 450.988,28 € beantragt hatte--, unter Aufhebung des insoweit eine Feststellung ablehnenden Feststellungsbescheids 2003 vom 22. Oktober 2008 und der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2009 das FA zu verpflichten, im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 den auf die GmbH entfallenden Gewerbesteuer-Messbetrag in Höhe von 450.988,28 € zu 93,6 % einzubeziehen und auf die unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Kommanditisten gemäß ihren Anteilen an der KG 2 zu verteilen. Das FG gab dieser Klage aus den in EFG 2010, 798 veröffentlichten Gründen statt.

5 Während des anschließenden Revisionsverfahrens hat das FA am 26. November 2010 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid für 2003 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen erlassen, den es an "X-Gruppe - Steuerabteilung z. H. Hr. R, ..., als Empfangsbevollmächtigter für Firma X-GmbH & Co.KG" (KG 2) bekannt gegeben hat. Der Bescheid ändert den Feststellungsbescheid 2003 vom 22. Oktober 2008. Ein anteiliger Gewerbesteuer-Messbetrag aus der atypisch stillen Beteiligung der GmbH an der KG 1 wird darin --wie bisher-- nicht einbezogen, d.h. auch nicht --wie es das FG gesehen hat-- anteilig entsprechend der Beteiligung der KG 2 an der GmbH zu 93,6 %.

6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts (§ 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002). Es trägt vor, bei Mitunternehmerschaften seien gemäß § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 der Betrag des Gewerbesteuer-Messbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen. Hierbei seien nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen. Das FG habe angenommen, dass der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag, der auf die stille Beteiligung der GmbH (einer Organgesellschaft der KG 2) an der KG 1 entfällt, in die Feststellung des Gewerbesteuer-Messbetrags der KG 2 einzubeziehen sei. Dabei verkenne das FG, dass zwischen der KG 2 und der KG 1 keine Mitunternehmerschaft bestanden habe. Die KG 2 sei an der GmbH, diese wiederum an der KG 1 beteiligt. Die Beteiligung an der GmbH sei jedoch keine Mitunternehmerschaft, sodass die GmbH "abschirmende Wirkung" entfalte. Es bestehe auch keine planwidrige Regelungslücke, die eine analoge Anwendung von § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 (heute § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG) erforderlich mache. Nach dem eindeutigen Wortlaut dieser Vorschrift seien nur die aus einer Mitunternehmerschaft stammenden Messbeträge in die Feststellung einzubeziehen, nicht die aus der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft. Es gebe keine Hinweise, dass der Gesetzgeber die hier zu beurteilende Gestaltung übersehen haben könnte. Die Steuerermäßigung des § 35 EStG sei ausdrücklich auf natürliche Personen und Mitunternehmerschaften beschränkt. Der Gesetzgeber habe seit Bestehen der Vorschrift ausreichend Gelegenheit zu Änderungen gehabt. Deshalb sei davon auszugehen, dass die im Streitfall vorliegende Gestaltung mit einer Kapitalgesellschaft bewusst von der Steuerermäßigung nach § 35 EStG habe ausgeschlossen werden sollen.

7 Das FA beantragt,

das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin (KG 2) beantragt,

unter Aufhebung des angefochtenen Urteils den geänderten Feststellungsbescheid 2003 vom 26. November 2010 dahin zu ändern, dass ein auf die GmbH entfallender Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 in Höhe von 450.988,28 € zu 93,6 % einbezogen wird.

9 Sie trägt vor, sie habe einen Anspruch auf Einbeziehung des Gewerbesteuer-Messbetrags, der auf die atypisch stille Beteiligung der GmbH an der KG 1 entfalle. Zwar ergebe sich dieser Anspruch nicht aus dem Wortlaut des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002. Das FG habe jedoch überzeugend eine analoge Anwendung der Vorschrift bejaht, die dem gesetzgeberischen Willen Rechnung trage.

Entscheidungsgründe

B. Das FG-Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben (I.). Aber auch in der Sache hat die Revision des FA Erfolg; die Klage ist abzuweisen (II.).

11 I. Das angegriffene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da der während des Revisionsverfahrens ergangene, nach § 164 Abs. 2 AO geänderte Feststellungsbescheid 2003 vom 26. November 2010 an die Stelle des angegriffenen Bescheids vom 22. Oktober 2008 getreten und nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden ist. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Februar 1999 VIII R 42/97, BFH/NV 1999, 1113; vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; vom 27. Juli 2004 IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188; vom 3. Februar 2010 IV R 27/07, BFHE 228, 278, BStBl II 2010, 546; vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511). Dies gilt ungeachtet der Frage, ob es sich bei der Klage um eine Anfechtungs- oder Verpflichtungsklage handelt (dazu nachfolgend II.1.). Denn § 68 FGO gilt nicht nur in seiner bis einschließlich 2000 gültigen Fassung bei Verpflichtungsklagen entsprechend (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 10. Oktober 1995 VIII R 56/91, BFH/NV 1996, 304; vom 29. November 2001 IV R 66/99, BFH/NV 2002, 524; BFH-Beschluss vom 18. April 2005 IV B 90/03, BFH/NV 2005, 1817, jeweils m.w.N.). Der Zweck des § 68 FGO, dem Kläger nach Möglichkeit ein weiteres Rechtsbehelfsverfahren zu ersparen und zu verhindern, dass das FA den Steuerpflichtigen gegen seinen Willen aus einem Klageverfahren drängt (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912), gebietet es, § 68 FGO n.F. gleichermaßen auf Verpflichtungsklagen anzuwenden (so sinngemäß auch für § 68 FGO n.F. z.B. Gräber/von Groll, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 68 Rz 25; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 68 FGO Rz 6).

12 II. Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Die Klage, die sich nunmehr gegen den im Laufe des Revisionsverfahrens ergangenen geänderten Bescheid richtet, wird als unbegründet abgewiesen.

13 1. Entgegen der Rechtsmeinung des FG handelt es sich bei der Klage nicht um eine Verpflichtungsklage, sondern um eine Anfechtungsklage. Eine Anfechtungsklage kommt in Betracht, wenn das FA eine Sachentscheidung getroffen hat (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. Dezember 2000 III R 17/97, BFH/NV 2001, 914, und in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, m.w.N.). Vorliegend hat es das FA abgelehnt, einen für die GmbH festgestellten Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 im Rahmen der bei der KG 2 durchzuführenden Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 zu berücksichtigen. Die Ablehnung ist jedoch --wie sich u.a. schon aus der Einspruchsentscheidung ergibt-- nicht (allein) aus formellen Gründen erfolgt. Vielmehr hat sich das FA u.a. auf den materiell-rechtlich begründeten Standpunkt gestellt, dass der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag der GmbH nicht i.S. des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 aus einer Beteiligung der KG 2 an einer Mitunternehmerschaft stamme. Erhebt ein Feststellungsbeteiligter gegen die --aus sachlichen Gründen erfolgte-- Ablehnung der begehrten Feststellung vor dem FG Klage, so ist statthafte Klageart die Anfechtungsklage. Die Anfechtungsklage, hier in der Form der Abänderungsklage, ist gegenüber der Verpflichtungsklage vorrangig (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2001, 914). § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO räumt dann dem FG bzw. in der vorliegenden Verfahrenssituation i.V.m. § 121 FGO dem BFH die Befugnis ein, die zutreffenden Feststellungen (anstelle der Finanzbehörde) selbst zu treffen. Auch als Anfechtungsklage verstanden hat die Klage jedoch keinen Erfolg (II.2.).

14 2. Die Sache ist spruchreif. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen, an die der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist, bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des Senats. Das FA hat es zu Recht abgelehnt, im Rahmen der bei der KG 2 nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 durchzuführenden gesonderten und einheitlichen Feststellung gemäß § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 einen Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 zu berücksichtigen.

15 a) Gemäß § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 (heute § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG) sind bei der Feststellung nach Satz 1 der Vorschrift anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen. Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig, dass nach dem Wortlaut der Vorschrift die Voraussetzungen einer Einbeziehung eines Anteils der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 nicht gegeben sind. Aber auch unter Zugrundelegung der verschiedenen Auslegungsmethoden (näher dazu z.B. BFH-Urteil vom 21. Oktober 2010 IV R 23/08, BFHE 231, 544, BStBl II 2011, 277) lässt sich der Wortlaut der Vorschrift nicht dahin verstehen, dass der streitbefangene anteilige Messbetrag aus der Sicht der KG 2 aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammt.

16 aa) Nach Auffassung des erkennenden Senats ist § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 dahin auszulegen, dass nur anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge zu berücksichtigen sind, die aus einer unmittelbaren Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen. Hierfür sprechen neben dem Wortlaut der Vorschrift auch deren Sinn und Zweck sowie die Systematik der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002. Die Regelung soll

eine Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer der an einer Personengesellschaft beteiligten natürlichen Personen ermöglichen, wenn die Gesellschaft mit Gewerbesteuer belastet worden ist. In Fällen von mehrstöckigen Gesellschaften (Mitunternehmerschaften) sollen nach der Gesetzesbegründung sämtliche bei den Gesellschaften festgestellten Messbeträge beim "Schlussgesellschafter" anteilig berücksichtigt werden können (vgl. BTDrucks 14/3366, S. 119). Nach der Systematik der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 werden bei Beteiligung einer Personenobergesellschaft an einer Personenuntergesellschaft bei letztgenannter Gesellschaft festgestellte, aber insoweit nicht bei der Einkommensbesteuerung ihrer Gesellschafter nach § 35 Abs. 1 EStG "verwertbare" Gewerbesteuer-Messbeträge an die Personenobergesellschaft "weitergereicht", um eine Berücksichtigung bei den Gesellschaftern jener Gesellschaft ("Schlussgesellschafter") zu ermöglichen. Verfahrenstechnisch wird dies dadurch bewirkt, dass auf der Ebene der Untergesellschaft eine gesonderte Feststellung des auf die Obergesellschaft entfallenden Gewerbesteuer-Messbetrags stattfindet (§ 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002), der bei der Feststellung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der Obergesellschaft (wiederum nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002) dem Gewerbesteuer-Messbetrag der Obergesellschaft nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 hinzugerechnet wird, um dann die Summe auf die Gesellschafter der Obergesellschaft zu verteilen (vgl. auch Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 1173, 1180). Bei mehrstufigen Beteiligungsverhältnissen (mehrstöckigen Personengesellschaften) erfolgt die "Weiterleitung" so lange, bis eine Zuordnung an "Schlussgesellschafter" als natürliche Personen erfolgen kann. Schon hieraus ergibt sich, dass bei der Feststellung für eine Personenobergesellschaft nach § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 eine Berücksichtigung nur von Gewerbesteuer-Messbeträgen erfolgen darf, die aus einer unmittelbaren Beteiligung an einer Personenuntergesellschaft stammen. Verfahrensrechtlich spricht zudem für dieses Ergebnis, dass --worauf der erkennende Senat auch in seinem Urteil vom 22. September 2011 IV R 8/09, BFHE 235, 287 hingewiesen hat-- sich die Bindungswirkung der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 nur auf die einzelnen Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG erstreckt. Bei mehrstöckigen Personengesellschaften kann die Feststellung des anteiligen Gewerbesteuer-Messbetrags bei einer Personenuntergesellschaft folglich auch nur auf der entsprechenden Beteiligungsstufe Bindungswirkung für die betroffene Personenobergesellschaft entfalten.

17 bb) Aber selbst wenn man davon ausginge, dass --entgegen der geschilderten Verfahrenstechnik-- in § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 auch anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge gemeint sind, die aus einer mittelbaren Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, so schiede hierbei eine Beteiligung aus, die über eine Kapitalgesellschaft, die ihrerseits an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) beteiligt ist, vermittelt wird. Denn als "mitunternehmerisch" qualifiziert § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG eine mittelbare Beteiligung nur dann, wenn sie über eine oder mehrere Personengesellschaften erfolgt. Dabei sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Begriff der Mitunternehmerschaft in § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 anders zu verstehen sein könnte als in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

18 cc) § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 ist auch nicht im Wege einer verfassungskonformen Auslegung auf die streitgegenständliche Fallkonstellation anzuwenden. Wie nachfolgend (unter II.2.b bb (2) und II.2.b bb (3)(b)) noch näher ausgeführt, liefert die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern einen sachlichen Differenzierungsgrund, Beteiligungen an einer Kapitalgesellschaft vom Regelungsbereich des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 auszunehmen.

19 dd) Die KG 2 ist nicht in dem vorgenannten Sinne unmittelbar an einer Mitunternehmerschaft beteiligt. Die unmittelbare Beteiligung an der GmbH bedeutet für die KG 2 nicht zugleich eine mitunternehmerische Beteiligung i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an der GmbH. Soweit eine mitunternehmerische Beteiligung an einer GmbH als atypisch stiller Gesellschafter möglich ist (vgl. BFH-Urteil vom 15. Oktober 1998 IV R 18/98, BFHE 187, 250, BStBl II 1999, 286), liegt eine derartige Beteiligung hier nicht vor. Auch der Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 stammt aus Sicht der KG 2 nach den vorgenannten Maßstäben nicht aus einer Beteiligung der KG 2 an einer Mitunternehmerschaft, selbst wenn man davon ausginge, dass von § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 auch mittelbare Beteiligungen an Mitunternehmerschaften erfasst werden.

20 b) Eine entsprechende Anwendung des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 auf die im Streitfall vorliegende Fallkonstellation kommt nicht in Betracht, denn es fehlt an der für einen Analogieschluss erforderlichen planwidrigen Gesetzeslücke.

21 aa) Eine solche Lücke liegt vor, wenn eine Regelung gemessen an ihrem Zweck unvollständig, d.h. ergänzungsbedürftig ist und wenn ihre Ergänzung nicht einer vom Gesetzgeber beabsichtigten Beschränkung auf bestimmte Tatbestände widerspricht (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 26. Juni 2002 IV R 39/01,

BFHE 199, 374, BStBl II 2002, 697, m.w.N.). Hiervon zu unterscheiden ist der sog. rechtspolitische Fehler, der gegeben ist, wenn sich eine gesetzliche Regelung zwar als rechtspolitisch verbesserungsbedürftig, aber doch nicht --gemessen an der dem Gesetz immanenten Teleologie-- als planwidrig unvollständig und ergänzungsbedürftig erweist. Ob es sich um eine ausfüllungsbedürftige Regelungslücke oder lediglich um einen sog. rechtspolitischen Fehler handelt, ist unter Heranziehung des Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes --GG--) zu ermitteln, wobei für den danach erforderlichen Vergleich auf die Wertungen des Gesetzes, insbesondere die Entstehungsgeschichte des Gesetzes zurückzugreifen ist.

22 bb) Ob im Streitfall eine Gesetzeslücke vorliegt, kann offenbleiben. Jedenfalls ist nicht erkennbar, dass eine ggf. vorhandene Lücke planwidrig wäre.

23 (1) Die Steuerermäßigungsvorschrift des § 35 EStG wurde als Nachfolgevorschrift des § 32c EStG a.F. durch Art. 1 Nr. 21 des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz --StSenkG--) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433) in das EStG eingefügt. Nach § 52 Abs. 50a EStG i.d.F. von Art. 1 Nr. 40 Buchst. x StSenkG ist § 35 EStG erstmals in dem Veranlagungszeitraum anzuwenden, in dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt werden, die aus Wirtschaftsjahren stammen, die nach dem 31. Dezember 2000 beginnen. Nach der Begründung des Gesetzentwurfs (vgl. Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und BÜNDNIS 90/DIE GRÜNEN, BTDrucks 14/2683, S. 97; gleichlautend die Regierungsvorlage, vgl. BTDrucks 14/3074, S. 4) sollte mit dem StSenkG eine "gleichwertige Entlastung von Personengesellschaften und Einzelunternehmen einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits" (Belastungsneutralität) erreicht werden (näher zu dem mit dem StSenkG verfolgten Reformkonzept auch z.B. Kaeser/ Maunz, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 35 Rz A 48 f.; Wendt, FR 2000, 1173, 1174 f.). Für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner wurde unter gleichzeitiger Senkung des (jetzt einheitlichen) Körperschaftsteuersatzes von 25 % zur Vermeidung einer Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne in pauschaler Form das Halbeinkünfteverfahren eingeführt (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 94). Um für Personengesellschaften und Einzelunternehmer "vergleichbare Bedingungen" zu schaffen (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 92), wurde von Beginn des Gesetzgebungsverfahrens an auch eine pauschalierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer der unmittelbar und mittelbar beteiligten Mitunternehmer und Einzelunternehmer vorgeschlagen (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 6, 97, 116; zu den Änderungsvorschlägen des Finanzausschusses vgl. BTDrucks 14/3366, S. 18 ff., 119), was einem der zu jener Zeit diskutierten, von einer Beibehaltung der Gewerbesteuer ausgehenden Modelle zur Reform der Unternehmensbesteuerung entspricht (näher hierzu Wendt, FR 2000, 1173, 1174). Gewerbeerträge von Kapitalgesellschaften, die im Rahmen der Gewerbesteuer wegen einer --zu jener Zeit noch möglichen-- nur gewerbesteuerlichen Organschaft mit dem Gewerbeertrag des Organträgers zusammengerechnet wurden, sollten nicht begünstigt sein (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 116). Hieraus --wie auch aus dem auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses aufgenommenen, den Fall einer neben der gewerbesteuerlichen Organschaft bestehenden körperschaftsteuerlichen Organschaft i.S. des § 14 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) betreffenden § 35 Abs. 2 Satz 4 EStG i.d.F. des StSenkG (vgl. BTDrucks 14/3760, S. 3)-- folgt, dass nach dem Willen des Gesetzgebers eine Doppelbegünstigung durch eine Entlastung bei der Körperschaftsteuer und eine Steuerermäßigung nach § 35 EStG ausgeschlossen sein soll.

24 (2) Werden unternehmerische Tätigkeiten steuerlich unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie in Gestalt von Personen- oder Kapitalgesellschaften ausgeübt werden, so ist für eine Beurteilung am Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes (Art. 3 Abs. 1 GG) entscheidend, ob es hierfür einen hinreichenden sachlichen Grund gibt. Das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) hat in seinem Beschluss vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99 (BVerfGE 116, 164, BFH/NV 2006, Beilage 4, 481, unter C.III.1.b) zu § 32c EStG a.F. anerkannt, dass einen solchen Grund die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern liefert. Diese Abschirmung bewirke, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit entstehe, die von der individuellen und subjektiven Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen getrennt und unabhängig von ihr besteuert werden dürfe. Das Steuerrecht nehme damit bei der Bestimmung verschiedener Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit verfassungsrechtlich bedenkenfrei die zivilrechtliche Grundentscheidung auf, nach der bei Personengesellschaften das Gesellschaftsvermögen den Gesellschaftern zugerechnet wird (vgl. § 718 des Bürgerlichen Gesetzbuchs i.V.m. § 105 Abs. 3, § 161 Abs. 2 des Handelsgesetzbuchs), während das Vermögen der Kapitalgesellschaften gegenüber dem Vermögen ihrer Gesellschafter grundsätzlich selbständig ist. Nach diesen Maßstäben hat es das BVerfG gleichheitsrechtlich gebilligt, dass § 32c EStG a.F. ausgeschüttete Gewinne von Kapitalgesellschaften gegenüber entnommenen Gewinnen von Personengesellschaften benachteiligt hat. In den Bemessungsbetrag der begünstigten Gewinne (§ 32c Abs. 2 EStG a.F.) flossen gewerbliche Einkünfte --die eine natürliche Person als Einzelunternehmer

oder als Mitunternehmer einer Personengesellschaft erzielt-- auch dann ein, wenn die Gewinne entnommen wurden, also die Sphäre des Betriebsvermögens verlassen hatten. Dagegen wurde die Begünstigung nach § 32c Abs. 2 Satz 2 EStG a.F. i.V.m. § 9 Nr. 2a des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nicht für Gewinne gewährt, die ein Anteilseigner aufgrund einer Gewinnausschüttung von einer Kapitalgesellschaft erhielt, an der er zumindest mit 10 % beteiligt war.

25 (3) Nach diesen Maßstäben kommt die von der Klägerin begehrte analoge Anwendung des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 nicht in Betracht.

26 (a) Dem FG ist zwar zuzugeben, dass in der im Streitfall vorliegenden Konstellation eine Doppelbegünstigung der vorgenannten Art nicht zu besorgen ist, wenn über eine entsprechende Anwendung des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 in die für die KG 2 durchzuführende Feststellung nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 auch ein Anteil der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 einbezogen würde. Liegt --wie im Streitfall unstreitig ist-- eine körperschaftsteuerliche Organschaft i.S. der §§ 14, 17 KStG vor, so ist das Einkommen der Organgesellschaft (GmbH) dem Organträger (KG 2) zuzurechnen mit der Folge, dass --vom Fall der unten noch erwähnten Ausgleichszahlungen i.S. von § 16 KStG abgesehen-- eine gleichzeitige Begünstigung bei der Körperschaftsteuer ausscheidet. Auch wird in der Literatur (z.B. Schaumburg/Bäuml, FR 2010, 1061, 1064, unter Anknüpfung an die Ausführungen im Urteil des FG Hamburg vom 26. August 2009 6 K 65/09, EFG 2010, 145, m.w.N.) für die Zurechnung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der Personenuntergesellschaft bei der Personenobergesellschaft und für eine entsprechende Erhöhung des Gewerbesteuer-Anrechnungsvolumens der Obergesellschaft (im Blick stehen letztlich deren sog. "Schlussgesellschafter") angeführt, dass zum einen der Gewinn der nachgeordneten Personenuntergesellschaft körperschaftsteuerlich in das Einkommen der Organgesellschaft (Kapitalgesellschaft) eingehe, der Organträger-Personengesellschaft nach den §§ 14, 17 KStG zugerechnet und bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft "schlussbesteuert" werde, dass zum anderen aber der Gewerbeertrag der nachgeordneten Personenuntergesellschaft aus der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage der Organgesellschaft gemäß § 9 Nr. 2 GewStG gekürzt werde und somit nicht in die Ermittlung des Gewerbesteuer-Messbetrags der Obergesellschaft eingehen könne. Ohne die Erhöhung des gewerbesteuerlichen Anrechnungsvolumens bei der Obergesellschaft um die anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der nachgeordneten Personenuntergesellschaft würde deshalb der gewerbliche Gewinn der Untergesellschaft --entgegen dem Grundanliegen des § 35 EStG-- bei den Gesellschaftern der Obergesellschaft ohne die Möglichkeit einer Anrechnung der gewerbesteuerlichen Vorbelastung einkommensteuerpflichtig.

27 (b) Aus diesen Umständen ergibt sich jedoch nur, dass der Gesetzgeber in § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 auch eine weiter gehende Regelung hätte treffen können. Es sind keine Anhaltspunkte ersichtlich, dass die Vorschrift insoweit planwidrig ausgestaltet ist mit dem Ergebnis, dass auch die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die ihrerseits an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, als eine Beteiligung i.S. des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 anzusehen wäre.

28 (aa) Gegen eine planwidrige Nichtberücksichtigung der vorliegenden Fallkonstellation spricht bereits, dass der Gesetzgeber nach den genannten gleichheitsrechtlichen Maßstäben von einer eigenständigen Leistungsfähigkeit einer Kapitalgesellschaft ausgehen durfte. Danach brauchen gewerbesteuerliche Belastungen von Personen(unter)gesellschaften (hier der KG 1), an denen eine Kapitalgesellschaft (hier die GmbH) beteiligt ist, auch nur bei der steuerlichen Belastung der Kapitalgesellschaft berücksichtigt zu werden. Verbleibt die Zuordnung ihres Einkommens bei der Kapitalgesellschaft, weil kein Organschaftsverhältnis vorliegt, so scheidet nach der Gesetzesbegründung des StSenkG und dem hieraus abzuleitenden mutmaßlichen Willen des Gesetzgebers eine Berücksichtigung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge bei der Kapitalgesellschaft nach § 35 EStG aus, weil die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit der Gesellschaft bereits einem eingeschränkten körperschaftsteuerlichen Zugriff unterliegt. Scheidet hingegen eine Belastung der Kapitalgesellschaft mit Gewerbesteuer aus, weil diese ihr Einkommen auf einen Organträger verlagert, bedarf es erst recht keiner gewerbesteuerlichen Entlastung der Kapitalgesellschaft, weil dieses Einkommen bei der Organgesellschaft von der Gewerbesteuer freigestellt ist. Bildet den Maßstab der Gewerbesteuerbelastung die in der abgeschirmten Vermögenssphäre entstandene eigenständige und objektive Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft, so scheidet zugleich die gewerbesteuerliche Entlastung einer Personen(ober)gesellschaft als Organträger bzw. der an ihr mitunternehmerisch beteiligten "Schlussgesellschafter" aus (vgl. zu der vergleichbaren Problematik bei § 32c EStG a.F. auch BFH-Beschluss vom 2. März 2011 IV B 139/09, BFH/NV 2011, 1125). Aber auch ungeachtet dessen ließe es die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft gegenüber ihren Anteilseignern zu, an Beteiligungen einer Kapitalgesellschaft anknüpfende steuerliche Begünstigungen nicht an deren Anteilseigner "weiterzuleiten", wenn und soweit diese Begünstigungen bei der Kapitalgesellschaft selbst nicht zum Tragen kommen. Hieran ändert sich

nichts, wenn das Einkommen einer Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft einem Organträger zugerechnet wird. Denn nach der sog. Zurechnungstheorie (vgl. BFH-Urteil vom 22. Januar 2004 III R 19/02, BFHE 205, 140, BStBl II 2004, 515, dort für die körperschaftsteuerliche Organschaft i.S. der §§ 14, 17 KStG, an die heute auch in § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG für die gewerbesteuerliche Organschaft angeknüpft wird) bleiben Organgesellschaft und Organträger zivil- und steuerrechtlich verschiedene Rechtsträger und ermitteln selbständig ihr jeweiliges Einkommen; dem Organträger wird nur das Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet (§ 14 KStG), ohne dass die steuerliche Rechtsstellung des Organs insgesamt auf den Organträger übergeht. Eine "Durchleitung" von anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträgen durch eine Kapitalgesellschaft an eine an ihr beteiligte Personengesellschaft ist folglich auch bei Bestehen einer (körperschaft- und gewerbesteuerlichen) Organschaft gleichheitsrechtlich nicht geboten. Damit stand es dem Gesetzgeber im Lichte des Art. 3 Abs. 1 GG frei, Konstellationen der vorliegend streitbefangenen Art bei der Ausgestaltung des § 35 EStG auszunehmen.

29 (bb) Eine planwidrige Unvollständigkeit des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 lässt sich auch nicht aus § 35 Abs. 2 EStG 2002 herleiten.

30 Die Sätze 1 bis 3 der Vorschrift enthielten Regelungen für den Fall der gewerbesteuerlichen Organschaft (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG), die nach Satz 4 der Vorschrift nur Anwendung fanden, wenn nicht zugleich eine körperschaftsteuerliche Organschaft i.S. der §§ 14, 17 oder 18 KStG vorlag. Danach war der beim Organträger einheitlich festgesetzte Gewerbesteuer-Messbetrag in einen begünstigungsfähigen und einen nicht begünstigungsfähigen Teil aufzuteilen (näher hierzu z.B. Blümich/Danelsing, § 35 EStG Rz 43 ff.; Gosch in Kirchhof, EStG, 6. Aufl., § 35 Rz 46 f.). Hierdurch sollte bei allein gewerbesteuerlicher Zurechnung des Gewerbeertrags der Organgesellschaft beim Organträger (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG) eine Doppelbegünstigung durch eine volle Berücksichtigung des beim Organträger festgesetzten Gewerbesteuer-Messbetrags bei der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG und durch die gleichzeitige Besteuerung des körperschaftsteuerrechtlich bei der Organgesellschaft zu berücksichtigenden Gewinns nach Maßgabe des durch das StSenkG abgesenkten Körperschaftsteuersatzes von 25 % vermieden werden (vgl. auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 35 Rz 46). Nachdem durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) die Voraussetzungen der gewerbesteuerlichen und körperschaftsteuerlichen Organschaft bereits mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2002 deckungsgleich ausgestaltet worden waren (s. auch Gosch in Kirchhof, a.a.O., Rz 45), wurde der insoweit gegenstandslos gewordene § 35 Abs. 2 EStG a.F. auf Vorschlag des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (zur Begründung BTDrucks 15/1760, S. 7) durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes und anderer Gesetze vom 23. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2922) aufgehoben, wobei der bisherige § 35 Abs. 3 EStG a.F. inhaltlich unverändert zu Abs. 2 der Vorschrift wurde.

31 Hatte demnach § 35 Abs. 2 EStG 2002 den Zweck, eine steuerliche Doppelbegünstigung zu verhindern, so lässt sich allein hieraus nicht zwingend der Schluss ziehen, dass der Gesetzgeber in allen Fällen, in denen eine solche Doppelbegünstigung nicht zu besorgen ist, eine Anrechnung nach § 35 Abs. 1 EStG ermöglichen wollte und deshalb im Fall der gewerbe- und körperschaftsteuerlichen Organschaft abweichend vom --insoweit planwidrig ausgestalteten-- Wortlaut des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 auch anteilige Gewerbesteuer-Messbeträge, die aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stammen, in die Feststellung nach Abs. 1 der Vorschrift einzubeziehen sind. Gegen eine solche Folgerung spricht vielmehr, dass § 35 Abs. 2 EStG a.F. keinerlei Aussage zur Behandlung anteiliger Gewerbesteuer-Messbeträge, welche einer Organgesellschaft aus eigenen Beteiligungen zugewiesen werden, und zu deren Durchleitung an den Organträger enthält. Darüber hinaus ließe sich auch im Wege einer systematischen Auslegung eine solche Rechtsfolge nicht begründen. § 35 Abs. 2 EStG a.F. ist ersatzlos weggefallen, ohne dass der Gesetzgeber die Vorschrift des § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG) anders ausgestaltet hat; dies zeigt, dass § 35 Abs. 2 EStG a.F. keinen über die genannte Zweckverfolgung hinausgehenden Rechtsgedanken enthält, der auch über den Wegfall der Vorschrift hinaus durch Auslegung des § 35 Abs. 2 EStG n.F. fortzuführen wäre. Weiter kommt hinzu, dass die Abschirmung der Vermögenssphäre einer Kapitalgesellschaft auch bei Vorliegen einer gewerbe- und körperschaftsteuerlichen Organschaft einen sachlichen Grund bildet, trotz Fehlens einer Doppelbegünstigung die Durchleitung anteiliger Gewerbesteuer-Messbeträge durch eine Kapitalgesellschaft (Organgesellschaft) zu versagen.

32 (cc) Darüber hinaus sprechen nach Ansicht des erkennenden Senats auch folgende Aspekte gegen eine planwidrige Unvollständigkeit der Norm.

33 Dass der Gesetzgeber grundsätzlich einer Kapitalgesellschaft auch als Organgesellschaft abschirmende Wirkung beimisst, zeigt nach Auffassung des erkennenden Senats auch der Umstand, dass der Gesetzgeber für den Progressionsvorbehalt in § 32b Abs. 1a EStG ausdrücklich eine Regelung getroffen hat, nach der bestimmte

steuerfreie ausländische Einkünfte, die im Rahmen einer Organschaft erzielt werden, als Einkünfte i.S. des § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG gelten und damit in den Progressionsvorbehalt einzubeziehen sind; die Vorschrift verhindert damit, dass ein Steuerpflichtiger durch Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft als Organgesellschaft den (positiven) Progressionsvorbehalt umgeht (vgl. auch Lambrecht in Kirchhof, EStG, 10. Aufl., § 32b Rz 19).

34 Der Einwand der Klägerin, dass im Fall der Organschaft keine Doppelbegünstigung zu besorgen sei, weil eine Besteuerung der Organgesellschaft nach dem KStG ausscheide, greift körperschaftsteuerrechtlich nicht uneingeschränkt. Denn bei Ausgleichszahlungen an Minderheitsgesellschafter hat die Organgesellschaft ihr Einkommen nach Maßgabe des § 16 KStG selbst zu versteuern (näher hierzu z.B. Blümich/Danelsing, § 16 KStG Rz 4 und Rz 10 ff.). Insoweit ist die Organgesellschaft durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes begünstigt. Auch dieser Gesichtspunkt spricht nach Ansicht des erkennenden Senats für eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers, auch im Rahmen des § 35 EStG von einem "Durchgriff" durch eine Kapitalgesellschaft abzusehen.

35 Dass nach der gesetzgeberischen Ausgestaltung des § 35 EStG nicht jede Belastung mit Gewerbesteuer "deckungsgleich" zu einer Anrechnung auf die Einkommensteuer eines "Schlussgesellschafters" als natürliche Person führen muss, wird auch dadurch bestätigt, dass der Gesetzgeber --was auch aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden ist-- auch bei § 35 EStG keine Regelungen getroffen hat, um sog. Anrechnungsüberhänge zu vermeiden.

36 (dd) Schließlich spricht gegen eine planwidrige Unvollständigkeit der Norm, dass auch sonst keine hinreichend konkreten Anhaltspunkte dafür ersichtlich sind, dass der Gesetzgeber von seiner Gestaltungsfreiheit gleichwohl in anderer Weise hätte Gebrauch machen wollen. Im Gegenteil belegt auch der Umstand, dass die Bundesregierung in ihrer Antwort vom 27. Januar 2011 auf eine schriftliche Frage zur Steuerermäßigung bei Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 35 EStG in den Fällen einer Organschaft (im Einzelnen BTDrucks 17/4587, S. 15 f.) keinen Bedarf für eine gesetzliche Klarstellung oder die Veröffentlichung einer diesbezüglichen Verwaltungsanweisung gesehen hat, dass eine derartige Planwidrigkeit nicht gegeben ist. Dabei hat die Bundesregierung mit dem FG Hamburg (Urteil in EFG 2010, 145) die Auffassung vertreten, dass der auf eine Organgesellschaft aus einer Beteiligung an einer Personengesellschaft entfallende anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag nicht in die Feststellung der anteiligen Gewerbesteuer-Messbeträge der Organträger-Personengesellschaft einbezogen werden könne. Dies sei Ausfluss des Grundsatzes der "Abschirmwirkung" einer Kapitalgesellschaft. Auch sei diese Verwaltungsauffassung mit dem Sinn und Zweck des § 35 EStG vereinbar, der u.a. die Angleichung der steuerlichen Belastung von Kapitalgesellschaften mit der von Einzelunternehmen und Personengesellschaften zum Ziel habe. Diese Äußerungen deuten darauf hin, dass der Gesetzgeber den genannten Gestaltungsspielraum in einem restriktiven Sinne hat nutzen wollen.

37 (c) Hiernach kommt es nicht mehr darauf an, ob gegen das Vorliegen einer planwidrigen Lücke --wie es das FG Hamburg (Urteil in EFG 2010, 145) gesehen hat-- auch das in § 35 Abs. 3 Satz 4 und Abs. 4 Satz 4 EStG 2002 angeordnete Verhältnis von Grundlagen- und Folgebescheiden spricht. Allerdings ist das vom Gesetzgeber geregelte System stimmig, soweit es auch in der verfahrensrechtlichen Vorschrift des § 35 Abs. 4 Satz 4 EStG 2002 in gleicher Weise wie in § 35 Abs. 3 Satz 4 EStG 2002 einzig auf die "Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft" abstellt und so mitunternehmerische Beteiligungen auch über mehrere Stufen (mehrstöckige Personengesellschaften) widerspruchsfrei berücksichtigt. Demgegenüber erweisen sich Organschaften der vorliegenden Art in der gesetzgeberischen Ausgestaltung des § 35 EStG als systemfremd. Weiterhin kann auch insoweit berücksichtigt werden, dass sich --wie der erkennende Senat in seinem Urteil vom 22. September 2011 IV R 8/09 entsprechend der Senatsrechtsprechung zu Gewinnfeststellungsbescheiden (BFH-Urteil vom 6. März 2008 IV R 74/05, BFHE 220, 304, BStBl II 2008, 663) ausgeführt hat-- bei der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (heute § 35 Abs. 2 EStG) die Bindungswirkung nur auf die einzelnen Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG erstreckt, hier also bei der Feststellung für die KG 2 nur auf die GmbH und nicht auch auf die KG 1. Wenn die Ausgestaltung der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 EStG den gesetzlichen Regelungen bei Gewinnfeststellungsbescheiden entspricht, so spricht auch dies gegen ein planwidriges Handeln des Gesetzgebers. Schließlich spräche gleichheitsrechtlich auch die gesetzgeberische Typisierungsbefugnis dafür, atypische Beteiligungsverhältnisse der hier streitbefangenen Art im Rahmen eines ohne deren Berücksichtigung folgerichtig ausgestalteten Systems nicht zu berücksichtigen.

38 c) Nach alledem braucht nicht entschieden zu werden, ob die "Durchleitung" des Anteils einer GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag einer Personenuntergesellschaft --wie es das FG gesehen hat-- nur zu einem Prozentsatz in Betracht kommt, der dem Beteiligungsverhältnis der Personenobergesellschaft an der GmbH

entspricht. Ohnedies ist diese Frage vorliegend nicht mehr entscheidungserheblich, nachdem die Klägerin bereits vor dem FG nicht mehr an ihrem ursprünglichen Klagebegehren auf vollständige "Durchleitung" des Anteils der GmbH am Gewerbesteuer-Messbetrag der KG 1 festgehalten hat (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO).

39 III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Wegen des Grundsatzes der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung muss der Senat über die gesamten Kosten des Verfahrens entscheiden (z.B. BFH-Urteil vom 26. September 2006 X R 3/05, BFHE 215, 165, BStBl II 2007, 452, m.w.N.). Danach sind die Kosten des gesamten Verfahrens der Klägerin aufzuerlegen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de