Urteil vom 30. August 2012, IV R 54/10

Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht bei Mitunternehmerschaften - Keine gewerbesteuerrechtliche Gleichbehandlung von Kapitalgesellschaften und Mitunternehmerschaften

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 7 S 2, GG Art 3 Abs 1, EStG § 6 Abs 5 S 3

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. November 2010, Az: 7 K 1993/06

Leitsätze

Die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe beginnt erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes erfüllt sind (ständige Rechtsprechung). Dies gilt für Personengesellschaften unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter. Die Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG hat zu keiner Änderung dieser rechtlichen Beurteilung geführt.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG, die am 16. Juni 2003 (Streitjahr) errichtet und am 8. August desselben Jahres im Handelsregister eingetragen wurde. Komplementärin ist die GmbH I, alleinige Kommanditistin die GmbH II als Treuhänderin für eine (weitere) GmbH & Co. KG. Unternehmensgegenstand der Klägerin ist die Ausübung des Tischlerhandwerks, insbesondere die Herstellung, die Be- und Verarbeitung sowie die Konfektionierung von Möbelelementen aller Art, der Handel und der Verkauf von Möbelelementen, Möbelzubehör und Geräten sowie die Ausführung aller damit im Zusammenhang stehender Dienstleistungen.

2 Am 12. September des Streitjahres (2003) meldete sich die Klägerin beim Finanzamt H (FA H) an und gab als Beginn der gewerblichen Tätigkeit den 1. Januar 2004 an. Am 1. Oktober des Streitjahres stellte sie einen Vertriebsleiter ein. Am 15. Oktober schloss sie einen Mietvertrag für ein Objekt ab, das von der Vermieterin vor Inbetriebnahme noch durch Baumaßnahmen herzurichten war. Am selben Tag gab sie ihre gewerberechtliche Anmeldung ab, in der sie den Beginn ihrer Tätigkeit auf den 1. September des Streitjahres datierte. Am 20. Oktober des Streitjahres stellte die Klägerin den Betriebsleiter ein. Mit Wirkung vom 2. Januar 2004 mietete sie ein Küchenplanungsprogramm an. Ihren Werksladen eröffnete sie in den angemieteten Räumlichkeiten im Februar 2004. In der Folge erzielte sie Umsätze, insbesondere mit Einbauküchen.

3 Absetzungen für Abnutzung nahm die Klägerin auf die im Streitjahr angeschafften Wirtschaftsgüter nicht vor, da der Nutzungsbeginn der wesentlichen Wirtschaftsgüter mit der Eröffnung des Werksverkaufs zusammenfalle. In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin einen Gewerbeverlust in Höhe von 107.687 € geltend.

4 Mit Gewerbesteuermessbescheid 2003 vom 23. November 2005 setzte das FA H den Gewerbesteuermessbetrag für 2003 auf 0 € fest. Die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes in Höhe von 107.687 € lehnte es ab.

5 Nach einer Betriebsprüfung übernahm der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Besteuerung der Klägerin.

6 Das FA wies den Einspruch gegen den Gewerbesteuermessbescheid als unzulässig und den Einspruch gegen die Ablehnung der Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 als unbegründet zurück.

7 Mit der dagegen erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, entgegen der Auffassung des FA habe sie sich auch schon im Streitjahr am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt. Jedenfalls sei zu berücksichtigen, dass bei ihr entstehende Veräußerungsgewinne nach Einfügung des § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) der Gewerbebesteuerung unterlägen. Insoweit werde sie wie eine Kapitalgesellschaft behandelt, ohne dass sachliche Gründe dafür erkennbar seien, dass sie die Anlaufkosten abweichend von der Rechtslage bei Kapitalgesellschaften nicht abziehen dürfe.

8 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage statt. Zwar hätte die Klage ausgehend von der überkommenen Rechtsprechung keine Aussicht auf Erfolg gehabt, weil die Klägerin im Streitjahr noch nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilgenommen habe. Durch die Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG sei der Gesetzgeber jedoch von der bis dahin geltenden Rechtslage abgewichen. Das Gericht sehe keinen Anlass, warum Personengesellschaften, die der Regelung des § 7 Satz 2 GewStG unterfielen, abweichend von der Regelung für Kapitalgesellschaften ihre im Rahmen der Vorbereitungshandlungen anfallenden Aufwendungen nicht auch gewerbesteuerlich als Betriebsausgaben berücksichtigen könnten. Es sei nicht folgerichtig, Personengesellschaften mit Beteiligungsverhältnissen wie bei der Klägerin zwar im Rahmen der Liquidation, jedoch nicht beim Betriebsausgabenabzug in der Phase der Betriebsaufnahme wie Kapitalgesellschaften zu behandeln.

9 Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 725 veröffentlicht.

10 Dagegen richtet sich die Revision des FA. Das Gebot der Folgerichtigkeit werde vom Bundesverfassungsgericht (BVerfG) aus dem allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abgeleitet. Danach habe der Gesetzgeber eine durch die Auswahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig im Sinne der Belastungsgleichheit umzusetzen. Davon sei die Auswahl des Steuergegenstandes zu unterscheiden, bei der dem Gesetzgeber ein weit reichender Ermessensspielraum zur Verfügung stehe. Bei der Frage, ob Betriebsausgaben abziehbar seien, die aus Vorbereitungshandlungen resultierten, gehe es erkennbar um die gesetzgeberische Ausgestaltung des Steuergegenstandes "stehender Gewerbebetrieb" i.S. des § 2 GewStG.

11 Das FG leite aus der in § 7 Satz 2 GewStG festgeschriebenen punktuellen Gleichbehandlung von Mitunternehmerschaften mit Kapitalgesellschaften hinsichtlich des Zeitpunkts der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit das gesetzliche Prinzip der grundsätzlichen Gleichbehandlung im Hinblick auf die Dauer der sachlichen Steuerpflicht ab. Die Regelung habe jedoch lediglich den Zweck, missbräuchliche Gestaltungen in Form von steuerneutralen Einlagen von Einzelwirtschaftsgütern in eine Personengesellschaft und anschließender steuerfreier Veräußerung der Beteiligung durch eine Kapitalgesellschaft zu verhindern (BTDrucks 14/6882, S. 41). An der Grundkonzeption des GewStG, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags von Personengesellschaften nur den durch die gewerbliche Tätigkeit erzielten Gewinn heranzuziehen, habe sich dadurch nichts ändern sollen. Im Hinblick auf den --auch mittelbar über § 2 Abs. 4 GewStG aus dem Gesetz ableitbaren-- nach wie vor bestehenden Grundsatz der Beendigung der sachlichen Steuerpflicht mit der Aufgabe der werbenden Tätigkeit müsse in § 7 Satz 2 GewStG eine Ausnahmeregelung gesehen werden, die auf die Einhaltung des Gebots der Folgerichtigkeit überprüft werden müsse (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, unter II.B.2.a der Gründe).

12 Es könne auch nicht jede gesetzliche Neuregelung als (ggf. kleiner) Systemwechsel innerhalb einer bestehenden Besteuerungsordnung angesehen werden, der aus verfassungsrechtlichen Gründen eine konsequente Fortführung verlange. Einen solchen Systemwechsel habe das BVerfG im Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08 (BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338) nur unter der Voraussetzung angenommen, dass wirklich ein neues Regelwerk geschaffen werde. Ein derartiger Systemwechsel liege aufgrund des Charakters als punktuelle Missbrauchsbekämpfungsvorschrift bei § 7 Satz 2 GewStG gerade nicht vor.

13 Selbst wenn man dem nicht folge, könne die Durchbrechung des Prinzips der Folgerichtigkeit gerechtfertigt sein, wenn ein sachlicher Grund vorliege. Das FG habe nicht dargelegt, warum die Bekämpfung steuerlichen Missbrauchs bei einer hier angenommenen Ungleichbehandlung dieser Anforderung nicht genüge. Aus dem BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511 gehe eindeutig hervor, dass die Verhinderung von Steuerumgehungen ein für die Ungleichbehandlung ausreichender sachlicher Grund sei. Zum anderen stehe dem Gesetzgeber nach dem BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338 ebenso wie bei der Bestimmung des Steuergegenstandes auch bei der Konkretisierung einer Verteilungsentscheidung ein weiter Entscheidungsspielraum zu, der nur durch die "verfassungsrechtlich zurückhaltend zu kontrollierenden Anforderungen des Willkürverbots" beschränkt werde. Für das Willkürverbot komme es aber "nicht auf einen Mangel an dogmatisch überzeugenden oder systematisch

richtigen Gründen an, sondern auf den offenkundigen Mangel an jeglicher Sachlichkeit des Grundes". Es liege deshalb gerade keine Willkürentscheidung und damit auch kein Verstoß gegen das Gebot der Folgerichtigkeit vor.

14 Das FA beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage abzuweisen.

15 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

16 Im Streitfall würden etwaige Veräußerungsgewinne, also Gewinne, die nicht im laufenden Gewerbebetrieb entstünden, dennoch zur Gewerbesteuer herangezogen, weil diese aufgrund der Beteiligungsverhältnisse ausschließlich auf nicht natürliche Personen entfielen. Für die unterschiedliche gewerbesteuerliche Behandlung von Anlaufkosten bei Kapitalgesellschaften einerseits und Personenhandelsgesellschaften andererseits allein aufgrund der Rechtsform bestünde keine Rechtfertigung. Missbräuchliche Gestaltungen lägen im Streitfall nicht vor.

17 Die Beteiligten haben auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet (§ 121 i.V.m. § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

18 Die Revision des FA ist begründet. Das angefochtene Urteil war aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Betriebsausgaben, die vor Aufnahme der werbenden Tätigkeit einer Mitunternehmerschaft entstanden sind, sind auch dann nicht bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen, wenn die unmittelbar beteiligten Mitunternehmer nicht natürliche Personen sind.

19 1. Nach § 2 Abs. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer (nur) der stehende Gewerbebetrieb.

20 a) Nach ständiger Rechtsprechung beginnt deshalb die sachliche Gewerbesteuerpflicht der unter § 2 Abs. 1 GewStG fallenden Gewerbebetriebe erst, wenn alle tatbestandlichen Voraussetzungen eines Gewerbebetriebes erfüllt sind (§ 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--) und der Gewerbebetrieb in Gang gesetzt worden ist (u.a. BFH-Urteile vom 14. April 2011 IV R 52/09, BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929, unter II.2.a der Gründe; vom 5. März 1998 IV R 23/97, BFHE 186, 142, BStBl II 1998, 745, unter I.a der Gründe). Während die Einkommensteuer als Personensteuer sämtliche betrieblichen Vorgänge beginnend mit der ersten Vorbereitungshandlung zur Eröffnung eines Betriebes erfasst (vgl. BFH-Urteile vom 10. Dezember 1992 XI R 45/88, BFHE 170, 487, BStBl II 1993, 538; vom 7. April 1992 VIII R 34/91, BFH/NV 1992, 797), ist Gegenstand der Gewerbesteuer nur der auf den laufenden Betrieb entfallende, durch eigene gewerbliche Leistungen entstandene Gewinn (BFH-Urteil in BFHE 186, 142, BStBl II 1998, 745, unter I.a der Gründe, m.w.N.). Dies ergibt sich aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer (u.a. BFH-Urteil vom 17. März 2010 IV R 41/07, BFHE 228, 381, BStBl II 2010, 977, unter II.1. der Gründe, m.w.N.).

21 b) Maßgebend für den Beginn des Gewerbebetriebes i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG ist der Beginn der werbenden Tätigkeit (ständige Rechtsprechung, Beschluss des Großen Senats des BFH vom 25. Juni 1984 GrS 4/82, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751; BFH-Urteile vom 26. März 1985 VIII R 260/81, BFHE 143, 368, BStBl II 1985, 433; vom 11. März 1982 IV R 25/79, BFHE 136, 204, BStBl II 1982, 707; vom 24. April 1980 IV R 68/77, BFHE 131, 70, BStBl II 1980, 658). Entscheidend ist, wann die Voraussetzungen für die erforderliche Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr tatsächlich erfüllt sind, so dass das Unternehmen sich daran mit eigenen gewerblichen Leistungen beteiligen kann (BFH-Urteil in BFHE 186, 142, BStBl II 1998, 745, unter I.a der Gründe, m.w.N.). Zu den bloßen, gewerbesteuerrechtlich noch unbeachtlichen Vorbereitungshandlungen werden z.B. die Anmietung eines Geschäftslokals, die Errichtung eines Fabrikgebäudes oder eines Hotels, mit dessen Betrieb erst nach dessen Fertigstellung begonnen wird, und Ähnliches gezählt (vgl. BFH-Urteile in BFHE 143, 368, BStBl II 1985, 433; vom 5. November 1957 I 325/56 U, BFHE 65, 559, BStBl III 1957, 448; vom 22. November 1994 VIII R 44/92, BFHE 176, 138, BStBl II 1995, 900).

22 c) Der Zeitpunkt des Beginns bzw. der Einstellung der werbenden Tätigkeit ist unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung nach den jeweiligen Umständen des Einzelfalls zu ermitteln und kann für die verschiedenen Betriebsarten unterschiedlich zu bestimmen sein (BFH-Urteile in BFHE 233, 257, BStBl II 2011, 929, unter II.2.a der Gründe; in BFHE 186, 142, BStBl II 1998, 745, unter I.a der Gründe, m.w.N.).

23 d) Diese Rechtsgrundsätze gelten gleichermaßen für Einzelgewerbetreibende wie für Personengesellschaften, und

zwar unabhängig von der Rechtsform ihrer Gesellschafter (BFH-Urteil in BFHE 186, 142, BStBl II 1998, 745, unter I.b der Gründe).

24 2. Danach war vorliegend ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nicht festzustellen. Die Klägerin hat im Streitjahr noch nicht am allgemeinen wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilgenommen, wie sich aus den Feststellungen des FG ergibt, gegen die die Klägerin Rügen nicht vorgebracht hat und die deshalb das Revisionsgericht binden (§ 118 Abs. 2 FGO).

25 3. Entgegen der Ansicht des FG führt die Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG zu keiner Änderung dieser rechtlichen Beurteilung.

26 a) Nach § 7 Satz 2 GewStG gehören Veräußerungs- oder Aufgabegewinne bei Mitunternehmerschaften zum Gewerbeertrag, soweit sie auf eine nicht natürliche Person als unmittelbar beteiligten Mitunternehmer entfallen. Das FG hat daraus abgeleitet, dass korrespondierend auch vorbereitende Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Gewerbeertrags berücksichtigt werden müssten. Dem kann sich der erkennende Senat jedoch nicht anschließen. Die für Kapitalgesellschaften geltenden Grundsätze können --anders als das FG meint-- nicht auf Mitunternehmerschaften übertragen werden, auch wenn daran nur Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer beteiligt sind. Das folgt aus Inhalt und Zweck des § 7 Satz 2 GewStG sowie der systematischen Stellung dieser Regelung.

27 b) § 7 Satz 2 GewStG regelt (nur) die Voraussetzungen, unter denen Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei Mitunternehmerschaften in den Gewerbeertrag einzubeziehen sind. Die in § 2 GewStG geregelte sachliche Gewerbesteuerpflicht wird dabei --wie allgemein für die Ermittlung des Gewerbeertrags-- vorausgesetzt.

28 aa) § 7 Satz 2 GewStG betrifft seinem eindeutigen Wortlaut nach nur Veräußerungs- und Aufgabegewinne. Eine darüber hinausgehende Regelung enthält die Vorschrift nicht, weder für vorweggenommene Betriebsausgaben (oder Gewinne) noch für den Beginn (oder das Ende) der sachlichen Gewerbesteuerpflicht.

29 bb) Der beschränkte Regelungsbereich entspricht dem Zweck der Vorschrift. Nach der Gesetzesbegründung soll die Regelung verhindern, dass Kapitalgesellschaften einzelne Wirtschaftsgüter, deren Veräußerung bei ihnen der Gewerbesteuer unterliegt, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft übertragen und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft steuerfrei veräußern (BTDrucks 14/6882, S. 41; zur Entstehung der Regelung s. im Einzelnen BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, unter II.B.1.b bis e der Gründe). Eine über den Wortlaut hinausgehende, ausdehnende Auslegung der Vorschrift lässt sich mit diesem Zweck nicht vereinbaren.

30 cc) Gegen die Einbeziehung vorweggenommener Betriebsausgaben in die Ermittlung des Gewerbeertrags bei Mitunternehmerschaften aufgrund der Sonderregelung des § 7 Satz 2 GewStG spricht auch die systematische Stellung dieser Vorschrift.

31 (1) Ausschlaggebend für die Frage, ab (bzw. bis zu) welchem Zeitpunkt Betriebsausgaben bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu berücksichtigen sind, ist der Beginn (bzw. das Ende) der sachlichen Gewerbesteuerpflicht. Diese Frage betrifft die Abgrenzung des Steuergegenstandes der Gewerbesteuer und richtet sich nach § 2 Abs. 1 GewStG (s. oben unter II.1.a). § 7 GewStG regelt dagegen die Ermittlung des Gewerbeertrags, setzt also voraus, dass ein (werbender) Gewerbebetrieb i.S. des § 2 GewStG besteht. Das gilt auch dann, wenn die Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) nicht originär gewerblich tätig, sondern gewerblich geprägt ist (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter II. der Gründe).

32 (2) § 7 Satz 2 GewStG hat dem entsprechend hinsichtlich des Beginns (und des Endes) der sachlichen Gewerbesteuerpflicht zu keiner Änderung geführt. Das ergibt sich bereits aus der Regelung selbst. Denn § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG lässt sich entnehmen, dass die in § 7 Satz 2 Halbsatz 1 GewStG genannten Veräußerungs- und Aufgabegewinne (weiterhin) nicht zum Gewerbeertrag gehören, soweit sie auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallen. Der Zeitpunkt des Beginns (und des Endes) der sachlichen Gewerbesteuerpflicht kann jedoch für eine Mitunternehmerschaft nur einheitlich beurteilt werden, auch wenn zu den unmittelbar beteiligten Mitunternehmern sowohl natürliche als auch nicht natürliche Personen gehören. Der Beginn der sachlichen Gewerbesteuerpflicht einer Mitunternehmerschaft kann deshalb nicht davon abhängen, ob die unmittelbar beteiligten Mitunternehmer natürliche Personen sind oder nicht.

33 (3) Dem lässt sich nicht entgegenhalten, dass vorweggenommene Betriebsausgaben --wie das FG meint-- unter dem

Gesichtspunkt der Folgerichtigkeit korrespondierend zu den nach § 7 Satz 2 GewStG steuerpflichtigen Veräußerungs- und Aufgabegewinnen in die Ermittlung des Gewerbeertrags einzubeziehen seien.

34 (a) Die bei nicht natürlichen Personen als unmittelbar beteiligten Mitunternehmern anfallenden Veräußerungs- und Aufgabegewinne entsprechen --anders als das FG angenommen hat-- in aller Regel nicht etwaigen, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht zu berücksichtigenden vorweggenommenen Betriebsausgaben. Zum einen ist bereits ungewiss, ob sich stille Reserven --soweit sie Überhaupt im Einzelfall auf vorweggenommenen Betriebsausgaben beruhen-- (erst) in späteren Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen realisieren.

35 (b) Zum anderen sind auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne von nicht natürlichen Personen als unmittelbar beteiligten Mitunternehmern nur dann gewerbesteuerpflichtig, wenn sie in einem "werbenden" Gewerbebetrieb, also während des Bestehens der sachlichen Gewerbesteuerpflicht anfallen. So verhält es sich nicht, wenn (nur) die sachliche Gewerbesteuerpflicht infolge eines Strukturwandels ohne Aufdeckung der stillen Reserven endet.

36 c) Entgegen der Ansicht des FG können die für Kapitalgesellschaften geltenden Regelungen auf Mitunternehmerschaften, an denen Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer beteiligt sind, nicht übertragen werden.

37 aa) Die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften gilt --anders als die der Personengesellschaften und Einzelunternehmen-- nach der ausdrücklichen Regelung in § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb. Die Gewerbesteuerpflicht knüpft danach allein an die Rechtsform an. Deshalb gehören bei Kapitalgesellschaften auch Gewinne aus der Veräußerung und der Aufgabe eines Betriebes oder eines Teilbetriebes zum Gewerbeertrag (u.a. BFH-Urteile in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, unter II.B.1.a der Gründe, m.w.N.; vom 5. September 2001 I R 27/01, BFHE 196, 293, BStBl II 2002, 155, unter II.2. der Gründe, m.w.N.). Diese Regelung lässt sich auch dann nicht auf Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) übertragen, wenn daran ausschließlich Kapitalgesellschaften beteiligt sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751, unter C.I.3. der Gründe, zu § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes).

38 bb) Die Ermittlung des Gewerbeertrags von Mitunternehmerschaften weicht wegen des für diese Gesellschaften ertragsteuerlich maßgeblichen Transparenzprinzips grundsätzlich --nicht nur in der Frage, ob vorweggenommene Betriebsausgaben oder Veräußerungs- und Aufgabegewinne einzubeziehen sind-- von der Ermittlung des Gewerbeertrags bei Kapitalgesellschaften ab. So umfasst bei Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) der Gewinn aus Gewerbebetrieb und damit auch der Gewerbeertrag nach § 7 GewStG nicht nur die Gesamthandsbilanz, sondern auch Sonder- und Ergänzungsbilanzen (u.a. BFH-Urteil vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742, unter II.2.a aa der Gründe, m.w.N.; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.6.b bb der Gründe). Das angefochtene Urteil greift daher zu kurz, soweit es (allein) aus der Besteuerung der Veräußerungs- und Aufgabegewinne eine gewerbesteuerliche Gleichbehandlung der Mitunternehmerschaften, an denen Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer beteiligt sind, mit Kapitalgesellschaften ableitet.

39 d) Die unterschiedliche gewerbesteuerliche Behandlung der Kapitalgesellschaften einerseits und der Mitunternehmerschaften mit nicht natürlichen Personen als unmittelbar beteiligten Mitunternehmern andererseits verstößt --anders als das FG meint-- auch nicht gegen das verfassungsrechtliche Prinzip der Folgerichtigkeit.

40 aa) Der allgemeine Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber einen weit reichenden Entscheidungsspielraum sowohl bei der Auswahl des Steuergegenstandes als auch bei der Bestimmung des Steuersatzes. Die mit der Wahl des Steuergegenstandes einmal getroffene Belastungsentscheidung hat der Gesetzgeber allerdings unter dem Gebot möglichst gleichmäßiger Belastung aller Steuerpflichtiger bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangstatbestandes folgerichtig umzusetzen. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (ständige Rechtsprechung des BVerfG, z.B. BVerfG-Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1, zu C.I.2., mit zahlreichen Nachweisen; BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, unter II.B.2.a der Gründe).

41 bb) Nach ständiger, vom BVerfG nicht beanstandeter Rechtsprechung des BFH liegt in der an die Rechtsform anknüpfenden unterschiedlichen gewerbesteuerrechtlichen Behandlung von Kapitalgesellschaften einerseits und Mitunternehmerschaften andererseits keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung (u.a. BVerfG-Beschluss vom

24. März 2010 1 BvR 2130/09, BFH/NV 2010, 1231, unter III.2.b der Gründe; BFH-Urteile in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter I.2.d der Gründe; in BFHE 196, 293, BStBl II 2002, 155, unter II.2. der Gründe, jeweils m.w.N.). Grund dafür ist, dass Kapitalgesellschaften gegenüber natürlichen Personen und Personengesellschaften in wesentlichen Punkten Besonderheiten aufweisen, die es als sachlich gerechtfertigt erscheinen lassen, sie ohne Rücksicht auf ihre Tätigkeit als Gewerbebetrieb zu behandeln (u.a. BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter I.2.d der Gründe). Sie sind mit einem bestimmten Mindestkapital ausgestattet (§ 7 des Aktiengesetzes --AktG--, § 5 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung --GmbHG--) und als juristische Personen in ihrem Bestand von Art und Zahl ihrer Mitglieder unabhängig (§ 1 AktG, § 13 Abs. 1 GmbHG). Damit erweisen sie sich als Gebilde mit eigener wirtschaftlicher Kraft und der damit verbundenen Bestimmung zu wirtschaftlicher Betätigung (BFH-Urteil in BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter I.2.d der Gründe).

42 cc) Allerdings führt § 7 Satz 2 GewStG dazu, dass Veräußerungs- und Aufgabegewinne bei Mitunternehmerschaften, soweit sie nicht auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen, in den Gewerbeertrag einbezogen und damit wie entsprechende Gewinne bei Kapitalgesellschaften behandelt werden, während es hinsichtlich vorweggenommener Betriebsausgaben an einer entsprechenden, zu einer Gleichbehandlung führenden Regelung fehlt (s. oben unter II.3.). Eine Gleichbehandlung ist jedoch nicht von Verfassungs wegen geboten.

43 (1) Wie dargelegt, handelt es sich bei § 7 Satz 2 GewStG um eine Vorschrift, die verhindern soll, dass Kapitalgesellschaften Einzelwirtschaftsgüter, die bei ihrer Veräußerung mit Gewinn der Gewerbesteuer unterliegen, nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG steuerneutral auf eine Personengesellschaft übertragen und anschließend die Beteiligung an der Personengesellschaft gewerbesteuerfrei veräußern können (BTDrucks 14/6882, S. 41; s. oben unter II.3.b bb). Diese Regelung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden (im Einzelnen s. BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, unter II.B.2. der Gründe). Soweit der Gesetzgeber damit die Besteuerung der Veräußerungs- und Aufgabegewinne der betroffenen Personengesellschaften an diejenige der Kapitalgesellschaften angleicht, bewegt er sich innerhalb des Rahmens bereits vorhandener Gestaltungen bei der Erfassung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 120, 1, zu C.II.3.c aa, zur Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG).

44 (2) Es entspricht --anders als das FG meint-- nicht dem Gebot der Folgerichtigkeit, nach Einfügung des § 7 Satz 2 GewStG Mitunternehmerschaften, soweit daran (nur) Kapitalgesellschaften als Mitunternehmer beteiligt sind, gewerbesteuerlich auch hinsichtlich der vorweggenommenen Betriebsausgaben den Kapitalgesellschaften gleichzustellen.

45 Diese Auffassung verkennt zum einen den Charakter des § 7 Satz 2 GewStG als --punktuelle-- Vorschrift zur Missbrauchsverhinderung; insoweit hat das FA zu Recht darauf hingewiesen, dass in einer solchen Ausnahmevorschrift kein grundsätzlicher Systemwechsel gesehen werden kann (vgl. zur Frage des Systemwechsels BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338, unter C.II.5. der Gründe).

46 Zum anderen lässt die vom FG zu Grunde gelegte Auslegung die aus der Anknüpfung an die Art der Mitunternehmer als natürliche oder juristische Person folgende weiter reichende Ungleichbehandlung der Mitunternehmerschaften bei der Abgrenzung der subjektiven Gewerbesteuerpflicht unberücksichtigt. Ebenso wenig berücksichtigt hat das FG die besonderen Abgrenzungsprobleme, die sich ergeben würden, wenn neben natürlichen Personen andere Personen als Mitunternehmer unmittelbar beteiligt sind, oder wenn es zu einem Wechsel zwischen derartigen Mitunternehmern käme. Das FG verkennt damit die Befugnis des Gesetzgebers, grundsätzlich generalisierende, typisierende und pauschalierende Regelungen zu treffen, ohne allein schon wegen der damit unvermeidlich verbundenen Härten, die sich aus der jeder gesetzlichen Regelung immanenten Notwendigkeit zur Verallgemeinerung ergeben, gegen den allgemeinen Gleichheitssatz zu verstoßen (vgl. BVerfG-Urteil in BVerfGE 122, 210, BFH/NV 2009, 338, unter C.I.2.b bb der Gründe).

47 4. Das angefochtene Urteil ist danach aufzuheben und die Klage abzuweisen. Das FA hat zu Recht die Feststellung eines vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 abgelehnt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de