

# Urteil vom 14. Januar 2016, IV R 5/14

**Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel einer Personengesellschaft - Zusammenfassung von Verwaltungsakten in einer Verfügung - ordnungsgemäße Vertretung - Unterbrechung des Verfahrens**

BFH IV. Senat

EStG § 35 Abs 2 S 1, EStG § 35 Abs 2 S 2, GewStG § 5 Abs 1 S 3, GewStG § 7 S 2, GewStG § 18, AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, InsO § 115 Abs 1, InsO § 116, ZPO § 240, FGO § 155

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 09. Dezember 2013, Az: 5 K 1181/10

## Leitsätze

1. Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag richtet sich auch bei unterjährigem Gesellschafterwechsel selbst dann nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels, wenn sich der aus der Gesellschaft ausgeschiedene Veräußerer eines Mitunternehmeranteils zivilrechtlich zur Übernahme der auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.
2. Auch nach unterjährigem Gesellschafterwechsel ist der Anteil am Gewerbesteuermessbetrag nur für diejenigen Gesellschafter festzustellen, die zum Zeitpunkt der Entstehung der Gewerbesteuer Mitunternehmer der fortbestehenden Personengesellschaft als Schuldnerin der Gewerbesteuer sind (entgegen den BMF-Schreiben vom 19. September 2007 IV B 2-S 2296-a/0, BStBl I 2007, 701, Rz 28, und vom 24. Februar 2009 IV C 6-S 2296-a/08/10002, BStBl I 2009, 440, Rz 30).

## Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 10. Dezember 2013 5 K 1181/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die diese selbst zu tragen haben, hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

1. Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist die X GmbH & Co. KG, über deren Vermögen am ... 2013 das Insolvenzverfahren eröffnet worden ist. Die Klägerin und die Beigeladenen zu 2. bis 8. waren im Jahr 2003 Kommanditisten der R GmbH & Co. KG (R-KG), deren Rechtsnachfolgerin die Beigeladene zu 1. --die H-GmbH-- ist. Die Beigeladene zu 2. --die T-KG-- hatte ihren Kommanditanteil an der R-KG am 2. Juli 2003 auf N übertragen, wobei N den Kommanditanteil treuhänderisch für die T-KG halten sollte. Das Gesellschaftskapital der R-KG betrug zum 1. Januar 2004 ... Mio. €. Als Kommanditisten waren wie folgt beteiligt:

	Kommanditeinlage in €	Gewinnanteil
Klägerin	...	40,0 %
T-KG bzw. N als Treuhänder	...	24,5 %

A	...	18,5 %
B	...	3,0 %
C	...	3,0 %
D	...	4,4 %
E	...	3,3 %
F	...	3,3 %

- 2 Komplementärin der R-KG war die nicht am Kapital beteiligte R Verwaltungs-GmbH.
- 3 Mit Kaufvertrag vom 25. Juli 2003 veräußerten die vorgenannten Kommanditisten mit Ausnahme von D ihre Kommanditanteile an der R-KG mit Wirkung zum 5. Januar 2004 an die B-GmbH. In Ziffer 8.2 des Anteilskaufvertrags vereinbarten die Parteien, dass "allfällige durch den Verkauf der GmbH-Geschäftsanteile und der Kommanditanteile verursachte Kapitalgewinn-, Ertrags-, Einkommens- oder sonstige Steuern und Abgaben" von den Verkäufern selbst zu tragen seien. In einer Ergänzung zum Kaufvertrag vom 25. Juli 2003 stellten die Vertragsparteien hinsichtlich der Gewinnverteilung für das Streitjahr (2004) klar, dass sich die Gewinn- und Verlustverteilung nach den in der Präambel genannten Beteiligungsverhältnissen richte. Außerdem wurde in einem als "Beilage 11" bezeichneten Zusatz zum Kaufvertrag vom 25. Juli 2003 vereinbart, dass die durch die Veräußerung ausgelöste Gewerbesteuer vom verursachenden Verkäufer getragen werde.
- 4 Mit Vertrag vom 6. Dezember 2004 wurde die R-KG als übertragende Gesellschaft rückwirkend mit Ablauf des 31. Mai 2004 auf die H-GmbH verschmolzen.
- 5 Am 9. Februar 2006 reichte die H-GmbH als Rechtsnachfolgerin für die R-KG beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) für das Streitjahr sowohl eine Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung als auch eine Gewerbesteuererklärung ein.
- 6 Mit erstmaligem Bescheid für 2004 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 18. April 2006 setzte das FA den Gewerbesteuermessbetrag auf der Grundlage eines Gewinns aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € auf ... € fest. Der Änderungsbescheid vom 13. Juli 2006, mit dem auf der Grundlage eines gleich hohen Gewinns ein Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von ... € festgesetzt wurde, wurde bestandskräftig.
- 7 In der für die R-KG abgegebenen Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2004 wurde u.a. beantragt, den Anteil am Gewerbesteuermessbetrag i.S. des § 35 des Einkommensteuergesetzes in seiner im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) für die Klägerin in Höhe von ... € festzustellen.
- 8 Im erstmaligen, unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 6. Juni 2006 stellte das FA die Einkünfte der R-KG aus Gewerbebetrieb auf ... € fest. Diese setzten sich aus laufenden Einkünften in Höhe von ./... € und einem Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € zusammen. Den Betrag des Gewerbesteuermessbetrags i.S. von § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG stellte das FA (zunächst) entsprechend dem im Gewerbesteuermessbescheid vom 18. April 2006 festgesetzten Betrag auf ... € fest. Den einzelnen Mitunternehmern der R-KG rechnete das FA den Anteil am Gewerbesteuermessbetrag jeweils zeitanteilig nach dem Verhältnis der Dauer der jeweiligen Beteiligung zum Zeitraum des Bestehens des Unternehmens im Streitjahr zu und verteilte den auf die ausgeschiedenen Gesellschafter entfallenden Gewerbesteuermessbetrag im Verhältnis ihrer bisherigen Anteile am Gewinn. Bei der zeitanteiligen Aufteilung ging das FA davon aus, dass die R-KG im Streitjahr bis zu ihrer Verschmelzung zum 31. Mai 2004 noch 152 Tage existierte. In diesem Zeitraum waren die ausgeschiedenen Gesellschafter aufgrund der Stichtagsregelung im Anteilskaufvertrag noch vier Tage an der R-KG beteiligt. Der Gewerbesteuermessbetrag entfiel danach in Höhe von insgesamt ... € (= 4/152 von ... €) auf die ausgeschiedenen Kommanditisten (einschließlich der Klägerin) und (insoweit zeitanteilig) auf den ganzjährig beteiligten Kommanditisten D.

Nach Erlass mehrerer Änderungsbescheide wurden mit geändertem Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 4. Januar 2010 die Anteile am zuletzt in Höhe von ... € festgestellten Betrag des Gewerbesteuermessbetrags wie folgt auf die zum 5. Januar 2004 ausgeschiedenen Gesellschafter der R-KG und den zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeschiedenen Kommanditisten D (nach gerundeten zeitanteiligen Prozentsätzen) verteilt (Anteile in €):

	Gewinnanteil	1.1.-4.1.2004 4/152	5.1.-31.5.2004 148/152
A	18,5 %	...	
Klägerin	40,0 %	...	
T-KG	24,5 %	...	
E	3,3 %	...	
F	3,3 %	...	
C	3,0 %	...	
B	3,0 %	...	
B-GmbH	95,6 %		(...)
D	4,4 %	...	

- 10** Der Anteil der B-GmbH am Gewerbesteuermessbetrag wurde nicht gesondert ausgewiesen.
- 11** Den u.a. von der Klägerin gegen die Feststellung der Anteile am Gewerbesteuermessbetrag eingelegten Einspruch wies das FA nach Hinzuziehung aller im Streitjahr beteiligten ausgeschiedenen Kommanditisten der R-KG, der B-GmbH und von D mit Einspruchsentscheidung vom 23. Februar 2010 als unbegründet zurück.
- 12** Die ausschließlich gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung der Anteile am Gewerbesteuermessbetrag gerichtete Klage, mit der die Klägerin die Feststellung ihres Anteils am Gewerbesteuermessbetrag 2004 in Höhe von ... € (40 % von ... €) begehrte, wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2014, 651 veröffentlichten Gründen ab.
- 13** Mit ihrer Revision, die von den Prozessbevollmächtigten der Klägerin mit Zustimmung des Insolvenzverwalters eingelegt worden ist, rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 35 Abs. 2 EStG).
- 14** Sie trägt im Wesentlichen vor, das FG habe sich zu Unrecht auf Rz 28 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19. September 2007 IV B 2-S 2296-a/0 (BStBl I 2007, 701) berufen. Danach beeinflusse zwar bei unterjährigem Gesellschafterwechsel der Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Gesellschafters den nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG für die Bestimmung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag maßgeblichen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht. Jedoch werde dort dieser Gewinnverteilungsschlüssel einschließlich der Vereinbarungen für maßgeblich erklärt, die anlässlich des Eintritts oder des Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden seien. Und im Streitfall sei in "Beilage 11" zum Kaufvertrag vom 25. Juli 2003 vereinbart worden, dass die durch die Veräußerung ausgelöste Gewerbesteuer vom verursachenden Verkäufer getragen werde. Nach dem Verständnis und Willen aller Beteiligten sei somit ein Gleichlauf der Anteile am Gewerbesteuermessbetrag mit den jeweiligen Gewinnanteilen bezweckt gewesen. Die Verteilungsvereinbarung sei somit nicht auf den laufenden Gewinn beschränkt gewesen, sondern habe auch den Veräußerungsgewinn einbezogen.
- 15** Soweit das FG der Ansicht sei, dass wegen des von einem Gesellschafterwechsel unabhängigen Fortbestehens der Gewerbesteuerpflicht eine Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags nicht möglich sei, könne dies nicht für einen Veräußerungsgewinn gelten. Denn dieser sei dem Zeitraum vor dem Gesellschafterwechsel zuzurechnen. Danach könne im Streitfall lediglich das laufende Jahresergebnis im Verhältnis 4/152 zu 148/152 aufgeteilt werden.

- 16** Soweit der Gesetzgeber einen Gleichklang zwischen § 10a Sätze 4 und 5 des Gewerbesteuergesetzes in seiner im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) und § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG herbeigeführt habe, dürfe auch im Falle letztgenannter Vorschrift eine steuerentlastende Anrechnungsmöglichkeit für den ausscheidenden Gesellschafter nicht verloren gehen.
- 17** Auch sei der Ansicht zu widersprechen, dass der Veräußerungsgewinn nicht in die Sphäre der Personengesellschaft falle. Denn es handele sich im Streitfall um eine doppelstöckige Personengesellschaft. Der Ertrag falle hier in den Unternehmensbereich der Obergesellschaft (Klägerin) und sei nur deshalb nach § 7 Satz 2 GewStG gewerbesteuerpflichtig.
- 18** Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 23. April 2008 X R 32/06 (BFHE 221, 102, BStBl II 2009, 7) und dem BFH-Beschluss vom 7. April 2009 IV B 109/08 (BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116) sei das Entstehen von Anrechnungsüberhängen nicht zu beanstanden. Im Streitfall werde indes nicht nur eine punktgenaue Anrechnung verfehlt, sondern ein Gewinnbestandteil, der den laufenden Gewinn um ein Vielfaches übersteige, so unzureichend berücksichtigt, dass die Entlastungsfunktion des § 35 EStG leerlaufe. Dabei habe die Klägerin eine Gewerbesteuerzahlung von rd. ... Mio. € geleistet.
- 19** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben und den geänderten Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Abs. 4 EStG vom 4. Januar 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Februar 2010 dahingehend zu ändern, dass der Anteil der Klägerin am Gewerbesteuermessbetrag nach § 35 Abs. 2 EStG auf ... € festgestellt wird.
- 20** Die Beigeladenen haben keinen Antrag gestellt.
- 21** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 22** Es weist u.a. darauf hin, dass sich der historische Gesetzgeber in § 35 EStG für den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Maßstab für die Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags entschieden habe. Es sei verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn im Streitfall der Gewerbesteuermessbetrag abweichend von der wirtschaftlichen Verursachung einer nicht anrechnungsberechtigten Kapitalgesellschaft (B-GmbH) zugerechnet werde. Das Bundesverfassungsgericht (z.B. Beschluss vom 15. Januar 2008 1 BvL 2/04, BVerfGE 120, 1) gehe davon aus, dass Einkommen- und Gewerbesteuer nebeneinander erhoben werden dürften. Der Hinweis der Klägerin auf das BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 701 gehe fehl, weil dort die Einbeziehung von Veräußerungsgewinnen in den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel gerade abgelehnt werde. Auch führte eine solche Einbeziehung zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Billigkeitsmaßnahme, über die in diesem Verfahren ohnehin nicht entschieden werden könne. Außerdem bedürfe es hier keiner solchen Maßnahme, weil die Vertragsparteien sich in ihrem Vertrag vom 25. Juli 2003 auch auf eine Übertragung zum Jahresende statt zum 5. Januar des Folgejahres hätten einigen können; dann wäre die von der Klägerin begehrte Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags eingetreten.

## Entscheidungsgründe

II.

- 23** Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 24** 1. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass das Klageverfahren betreffend die Feststellung des Anteils der Klägerin an dem nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG festgestellten Betrag des Gewerbesteuermessbetrags der R-KG durch die Insolvenz der Klägerin nicht unterbrochen worden ist. Denn die Streitfrage betrifft nicht die Insolvenzmasse i.S. von § 155 FGO i.V.m. § 240 Satz 1 der Zivilprozessordnung. Die Insolvenzmasse ist nur betroffen, wenn der Verfahrensgegenstand ein Vermögenswert ist, der zumindest mittelbar zur Insolvenzmasse gehören kann (vgl. Zöller/Greger, ZPO, 31. Aufl., § 240 Rz 8). Dies scheidet im Streitfall aus. Der nach § 35 Abs. 2 EStG festgestellte Anteil der Klägerin als Personengesellschaft (Obergesellschaft) am Betrag des Gewerbesteuermessbetrags der R-KG (Untergesellschaft) fließt in die Feststellung des Betrags des Gewerbesteuermessbetrags der Klägerin ein (vgl. § 35 Abs. 2 Satz 5 und Abs. 3 Satz 3 EStG; BFH-Urteil vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544, BStBl 2015, 837, Rz 25) und hat insoweit nur Bedeutung für die Anrechnung von Gewerbesteuer auf die tarifliche Einkommensteuer der an der Klägerin beteiligten Mitunternehmer. Die Einkommensteuerschuld der Gesellschafter der Klägerin gehört

indes zum Vermögensbereich dieser Gesellschafter und nicht zum Vermögensbereich der Klägerin als Personengesellschaft (vgl. --dort für Gewinnfeststellungsbescheide-- auch Leipold, Deutsche Steuer-Zeitung 2012, 103, 108, m.w.N.).

- 25** 2. Die Klägerin ist auch im Revisionsverfahren ordnungsgemäß vertreten. Bezieht sich der Auftrag der Klägerin zur Prozessvertretung im Streitfall nicht auf das zur Insolvenzmasse gehörende Vermögen, so ist --wovon im Übrigen auch das FG ausgegangen ist-- das ihrem Prozessbevollmächtigten als Wirtschaftsprüfer und Steuerberater erteilte Mandat (vgl. dazu Andres/Leithaus, Insolvenzordnung, 3. Aufl., § 116 Rz 5) nicht nach § 116 i.V.m. § 115 Abs. 1 der Insolvenzordnung mit der Eröffnung des Insolvenzverfahrens erloschen. Die dem Prozessbevollmächtigten der Klägerin unter dem 17. Februar 2009 und damit vor Eröffnung des Insolvenzverfahrens am ... 2013 vom Geschäftsführer der Klägerin erteilte Vollmacht besteht somit auch für das Revisionsverfahren fort. Es kommt hinzu, dass die Revision --wie der Insolvenzverwalter der Klägerin mit Schreiben vom 31. März 2014 ausdrücklich bestätigt hat-- in Abstimmung und mit Kenntnis des Insolvenzverwalters eingelegt worden ist.
- 26** 3. Der angefochtene geänderte Feststellungsbescheid 2004 vom 4. Januar 2010 erweist sich nicht deshalb als rechtswidrig, weil das FA in diesem Bescheid unterschiedliche Feststellungen zusammengefasst hat. Zwar enthält der Bescheid neben Feststellungen i.S. einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG (für das Streitjahr --nur-- die Feststellung des Betrags des Gewerbesteuermessbetrags und der auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile) u.a. auch solche, die im Rahmen einer gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Gewinnfeststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung --AO--) zu treffen sind. Dabei handelt es sich bei dem Feststellungsverfahren nach § 35 EStG und der Gewinnfeststellung nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO um jeweils eigenständige Feststellungsverfahren (BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, Rz 12). Die äußerliche Zusammenfassung von Verwaltungsakten in einer Verfügung hat die höchstrichterliche Rechtsprechung jedoch stets gebilligt, sofern hinreichend deutlich zum Ausdruck kommt, dass die Verfügung mehrere unterschiedliche Regelungsinhalte enthält (vgl. hierzu und zum Folgenden BFH-Urteil vom 22. September 2011 IV R 8/09, BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, Rz 21, m.w.N.). So können aus Vereinfachungsgründen beispielsweise Gewinnfeststellungsbescheide in einem Sammelbescheid zusammengefasst werden; sie sind jedoch als selbständige Steuerbescheide anzusehen. Auch die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 bzw. --wie im Streitfall-- nach § 35 Abs. 2 EStG und die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 179 Abs. 2 Satz 2, § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO können in einem Sammelbescheid zusammengefasst werden (BFH-Urteile in BFHE 235, 287, BStBl II 2012, 183, Rz 21, und in BFHE 249, 544, BStBl II 2015, 837, Rz 24). Nachdem der angegriffene Änderungsbescheid u.a. auch hinreichend deutlich zum Ausdruck bringt, dass darin Feststellungen nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG getroffen werden sollen, ist auch im Streitfall die Zusammenfassung unterschiedlicher gesonderter und zum Teil auch einheitlicher Feststellungen in einem Sammelbescheid nicht zu beanstanden.
- 27** 4. Soweit der in dem angefochtenen Feststellungsbescheid nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG festgestellte Betrag des Gewerbesteuermessbetrags in Höhe von ... € nicht mit dem im geänderten Gewerbesteuermessbescheid 2004 vom 13. Juli 2006, der gemäß § 35 Abs. 3 Satz 3 EStG Grundlagenbescheid für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG ist, festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag (... €) übereinstimmt, braucht der Senat nicht darüber zu befinden, worauf diese Differenz beruht und ob der Betrag des Gewerbesteuermessbetrags zutreffend in der genannten Höhe festgestellt worden ist. Denn Gegenstand der Klage ist ausschließlich die gesonderte und einheitliche Feststellung der auf die einzelnen Mitunternehmer der R-KG entfallenden Anteile am Gewerbesteuermessbetrag nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die demgegenüber selbständige Feststellung des Betrags des Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG ist nicht angefochten und damit bestandskräftig.
- 28** 5. Wegen der Bestandskraft der Feststellung des Betrags des Gewerbesteuermessbetrags (§ 35 Abs. 2 Satz 1 EStG) ist auch nicht mehr darüber zu entscheiden, ob --wie es die Klägerin wohl sinngemäß für geboten hält-- für das Streitjahr (mehrere) Gewerbesteuermessbeträge für die Zeiträume vor und nach dem unterjährigen Gesellschafterwechsel festzustellen sind, um auf diese Weise die von der Klägerin begehrte Zuordnung von Anteilen am Gewerbesteuermessbetrag bei den aus der R-KG ausgeschiedenen Kommanditisten zu ermöglichen.
- 29** Allerdings hat das FG u.a. unter Bezug auf das BFH-Urteil vom 22. Januar 2009 IV R 90/05 (BFHE 224, 364) zutreffend ausgeführt, dass ein unterjähriger partieller Gesellschafterwechsel nicht zur Einstellung des Unternehmens nach § 2 Abs. 5 GewStG führt und deshalb im Streitjahr keine abgekürzten Erhebungszeiträume (§ 14 Satz 3 GewStG) für die Zeit vor und nach dem Gesellschafterwechsel in Betracht kommen, für die dann jeweils ein

Gewerbsteuerermessbetrag nach § 14 Satz 1 GewStG festzusetzen bzw. für Zwecke der Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG festzustellen wäre.

- 30** Dem stünde auch nicht --anders als die Klägerin wohl meint-- die Rechtsprechung des BFH zu § 10a GewStG (z.B. Urteile in BFHE 224, 364; vom 16. Juni 2011 IV R 11/08, BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903) entgegen. Soweit nach jener Rechtsprechung verfahrensmäßig eine auf den einzelnen Mitunternehmer bezogene Berechnung vorzunehmen ist, ist dies dem Umstand geschuldet, dass Träger des Verlustabzugs bei einer Personengesellschaft der einzelne Mitunternehmer ist und deshalb bei dessen Ausscheiden aus der Gesellschaft der Verlustabzug gemäß § 10a GewStG verloren geht, soweit der Fehlbetrag anteilig auf den ausgeschiedenen Mitunternehmer entfällt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 12 f., m.w.N.). Der Vorschrift des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG liegt --wie im Folgenden näher dargestellt (unter II.7. der Gründe)-- selbst dann eine weiter gehende Typisierung zugrunde, wenn man berücksichtigt, dass der Gesetzgeber nunmehr auch in § 10a Sätze 4 und 5 GewStG aus Vereinfachungsgründen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 234, 353, BStBl II 2011, 903, Rz 13) an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel anknüpft. Auch danach kommt keine gesonderte Ermittlung eines bis zum unterjährigen Ausscheiden eines Gesellschafters aus einer Personengesellschaft entstandenen Gewerbeertrags in Betracht.
- 31** 6. Der Senat geht im Folgenden davon aus, dass der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel im Streitfall eine Verteilung des Gesamthandsgewinns nach den Kapitalanteilen der Mitunternehmer vorgesehen hat. Die Rechtsnachfolgerin der R-KG (die H-GmbH) hat im Rahmen ihrer Steuererklärung den Gewerbesteuerermessbetrag auch den ehemaligen Kommanditisten der R-KG entsprechend ihrer oben genannten prozentualen Beteiligung (z.B. bei der Klägerin zu 40 %) zugerechnet, ohne dass die Klägerin dies in Frage gestellt hat. Auch das FA hat an diesen Verteilungsmaßstab angeknüpft, so dass insoweit von einem Einvernehmen der Beteiligten ausgegangen werden kann.
- 32** Ferner geht der Senat mit den Beteiligten davon aus, dass es im Streitfall auf den im Kaufvertrag vom 25. Juli 2003 bestimmten Übertragungstichtag (5. Januar 2004) ankommt und dass die R-KG als übertragender Rechtsträger in Folge ihrer Verschmelzung auf die H-GmbH mit Ablauf des 31. Mai 2004 erloschen ist. Im Jahr 2004 --der Februar hatte 29 Tage-- belief sich der Zeitraum vom 1. Januar bis 31. Mai auf 152 Tage. Dies ist ebenso wie die Verweildauer der ausgeschiedenen Kommanditisten der R-KG als Gesellschafter im Jahr 2004 (vier Tage) zwischen den Beteiligten unstreitig.
- 33** 7. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuerermessbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels richtet (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG). Der hinsichtlich des Verteilungsmaßstabs eindeutige Wortlaut der Vorschrift deckt sich mit dem Willen des historischen Gesetzgebers und folgt auf verfassungsrechtlich unbedenkliche Weise einem (möglichen) typisierenden und damit auch von Vereinfachungsgesichtspunkten getragenen gesetzgeberischen Konzept.
- 34** a) Zwar hätte der (historische) Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des § 35 EStG in Anknüpfung an die von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verfolgte Konzeption der Mitunternehmerbesteuerung auch auf den Anteil der Mitunternehmer an den Einkünften abstellen können (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung --Steuersenkungsgesetz--, BTDrucks 14/2683, S. 6). Er hat sich schließlich jedoch --auf Empfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages (BTDrucks 14/3366, S. 19 f. und S. 119)-- ausdrücklich für den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (ohne Berücksichtigung von gesellschaftsvertraglich vereinbarten Vorabgewinnen) entschieden (vgl. auch BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120; BFH-Beschluss in BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116).
- 35** b) Zur Wahl eines anderen Aufteilungsmaßstabs war der Gesetzgeber weder durch den Gleichheitssatz im Allgemeinen noch durch das Folgerichtigkeitsgebot als Ausprägung des Gleichheitssatzes im Besonderen gezwungen, denn die Wahl des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels ist von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt.
- 36** aa) Zum einen ist die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel insofern zutreffend, als die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe zivilrechtlich auch von allen Gesellschaftern in diesem Verhältnis anteilig getragen wird (vgl. Wendt, Finanz-Rundschau 2000, 1173, 1179). Schuldner der Gewerbesteuer ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die (Personen-)Gesellschaft. Die Gewerbesteuer mindert folglich den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft, der nach dem gesellschaftsvertraglich vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel den Gesellschaftern zugewiesen wird. Insoweit trifft der Aufwand alle Gesellschafter auf der Grundlage des

gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssels (vgl. auch Bolk, Bilanzierung und Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter, 1. Aufl., Rz 1.29 und 1.41).

- 37** bb) Zum anderen sind --worauf der erkennende Senat bereits in seinem Beschluss in BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116 hingewiesen hat-- abgesehen davon, dass Einzelunternehmer und Mitunternehmer nur unter Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen zivilrechtlichen Stellung gleich behandelt werden müssen, für eine typisierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer die Abweichungen zwischen beiden Steuerarten zu berücksichtigen. Unterschiede bestehen insbesondere bei der Bestimmung des Steuersubjekts und der Bemessungsgrundlage. Eine punktgenaue Anrechnung der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallenden Gewerbesteuer ist schon deshalb kaum möglich.
- 38** cc) Es kommt hinzu, dass Mehr- und Minderbeträge bei der Einkommensteuer, die durch Anrechnungsüberhänge als Folge der vom Gesetzgeber gewählten Anrechnungstechnik entstehen, durch gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen zwischen den Mitunternehmern weitgehend ausgeglichen werden können (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116; BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, Rz 61). Dabei kann auch Gewerbesteueraufwand nach Maßgabe der jeweiligen Veranlassung bei der Gewinnverteilung berücksichtigt werden (näher dazu mit Rechenbeispiel Bolk, a.a.O., Rz 1.44 ff.). Schließlich kommen auch Vereinbarungen außerhalb eines Gesellschaftsvertrags in Betracht, um als nicht sachgerecht empfundene Ergebnisse der Verteilungsregel des § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG zu vermeiden (vgl. auch Bolk, a.a.O., Rz 1.46).
- 39** dd) Unter diesen Umständen durfte der Gesetzgeber bei der Ausgestaltung des § 35 EStG im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis einen einfach zu handhabenden, sachgerechten Aufteilungsschlüssel wählen. Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel erscheint in diesem Zusammenhang als Aufteilungskriterium --wie u.a. die genannten Folgerungen aus der Steuerschuldnerschaft der Gesellschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG belegen-- nicht sachwidrig (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1120; vgl. auch BFH-Beschluss vom 30. Mai 2012 IV B 114/11, BFH/NV 2012, 1440).
- 40** 8. Die unter II.7. dargestellten Grundsätze gelten auch für Veräußerungsgewinne, die bei unterjährigem Ausscheiden von Gesellschaftern einer Personengesellschaft erzielt werden und nach § 7 Satz 2 GewStG zum Gewerbeertrag gehören.
- 41** a) Auch Veräußerungsgewinne werden von der vorgenannten Typisierung erfasst.
- 42** aa) Die Personengesellschaft ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Schuldnerin der Gewerbesteuer unabhängig davon, ob und inwieweit der Gewerbeertrag als Bemessungsgrundlage dieser Steuer (§ 6 GewStG) auch Veräußerungs- oder Aufgabegewinne i.S. des § 7 Satz 2 GewStG umfasst. Auch insoweit kann deshalb typisierend davon ausgegangen werden, dass die Gewerbesteuer den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft mindert.
- 43** bb) Dem steht der Hinweis der Klägerin auf die Besonderheiten einer doppelstöckigen Personengesellschaft nicht entgegen, mit dem sie sinngemäß geltend machen will, dass der Gesetzgeber eine Entlastung von der Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinne bei mittelbar beteiligten natürlichen Personen durch § 35 EStG habe erreichen wollen.
- 44** (1) Zwar sah die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts (Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz --UntStFG--) im Zuge der Einfügung von § 7 Satz 2 GewStG eine Änderung des § 35 EStG vor (vgl. BTDrucks 14/7343, S. 13 und S. 40), mit der in Fällen des § 7 Satz 2 GewStG sichergestellt werden sollte, dass es bei einer mittelbaren Beteiligung von natürlichen Personen nicht zu einer Belastung mit Einkommensteuer und Gewerbesteuer hinsichtlich eines Veräußerungsgewinns komme; die auf Veräußerungsgewinne entfallende Gewerbesteuer müsse nach Sinn und Zweck des § 35 EStG im gleichen Maße wie (die auf) laufende gewerbliche Einkünfte (entfallende) die entsprechende Einkommensteuer typisiert mindern (BTDrucks 14/7344, S. 8). Diese Beschlussempfehlung wurde indes durch das UntStFG vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) nicht umgesetzt. Deshalb lässt sich aus diesen Gesetzesmaterialien auch nicht hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen folgern, dass der Gesetzgeber das bestehende Konzept der Steuerermäßigung nach § 35 EStG bei Mitunternehmerschaften ändern wollte. Zudem ist in den Gesetzesmaterialien nur von einer "typisierten" Minderung die Rede, was auch als Bestätigung des bestehenden Regelungskonzepts des § 35 EStG verstanden werden kann.

- 45** (2) Soweit der Finanzausschuss in seiner Beschlussempfehlung eine Ergänzung des im Gesetzentwurf enthaltenen neuen § 7 Satz 2 GewStG vorgeschlagen hat (BTDrucks 14/7343, S. 40), wonach nur die Veräußerungsgewinne bei Mitunternehmerschaften, die auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallen, von der Gewerbesteuer steuerfrei gelassen werden sollten, und dabei in seinem Bericht --allerdings ohne vertiefte Erörterung des Regelungskonzepts und der steuerlichen Wirkungen des § 35 EStG-- davon ausgegangen ist, dass bei einer mittelbar beteiligten natürlichen Person eine Entlastung um die Gewerbesteuer durch die Steuerermäßigung nach § 35 EStG erfolge (BTDrucks 14/7344, S. 12), ist diese Empfehlung zwar durch das UntStFG umgesetzt worden. Allein dies ist jedoch nicht geeignet, das dem § 35 EStG zugrunde liegende gesetzgeberische Konzept in Frage zu stellen. Denn auch mögliche Fehlvorstellungen des Gesetzgebers bei der Ausgestaltung einer gewerbesteuerlichen Regelung über die Wirkungsweise einer Norm des EStG rechtfertigen nicht die Annahme, dass der Gesetzgeber von seinem jener einkommensteuerlichen Vorschrift zugrunde liegenden schlüssigen Regelungskonzept abrücken wollte. Auch in seinem Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511 (Rz 61) ist der erkennende Senat deshalb für die dem § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG entsprechende Regelung des § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG in der im dortigen Streitjahr (2002) geltenden Fassung unter Hinweis auf seinen Beschluss in BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116 davon ausgegangen, dass das aus dem Verteilungsmaßstab des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels folgende Entstehen von Anrechnungsüberhängen wegen der fehlenden Abstimmung des Anteils am Gewerbesteuermessbetrag mit dem Anteil an den steuerlichen Einkünften verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden ist.
- 46** cc) Auch bei der Gewerbesteuer unterliegenden Veräußerungsgewinnen kommt grundsätzlich in Betracht, Anrechnungsüberhänge zwischen den Gesellschaftern vertraglich auszugleichen. Insbesondere Vereinbarungen außerhalb eines Gesellschaftsvertrags können geeignet sein, nicht sachgerecht empfundene Ergebnisse der Verteilungsregel des § 35 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG zu vermeiden (vgl. Bolk, a.a.O., Rz 1.46).
- 47** Es kommt hinzu, dass sich die Übernahme der Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinne durch den Veräußerer einer Beteiligung an einer Personengesellschaft in der Bemessung des Kaufpreises niederschlagen und so zu einem finanziellen Ausgleich führen kann. Zugleich führt die zivilrechtlich vereinbarte Übernahme von Gewerbesteuer durch den Veräußerer bei diesem zu Veräußerungskosten, die sich einkommensteuerlich außerhalb des Anwendungsbereichs des im Streitjahr noch nicht gültigen § 4 Abs. 5b EStG i.d.F. des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 vom 14. August 2007 (BGBl I 2007, 1912) gewinnmindernd auswirken. Denn der Abzug von Veräußerungskosten im Rahmen der Ermittlung eines Veräußerungsgewinns ist von einem Betriebsausgabenabzugsverbot für die Gewerbesteuer nicht betroffen. Insoweit erlangt der Veräußerer bereits außerhalb des Anwendungsbereichs des § 35 EStG einen einkommensteuerlichen Ausgleich für seine auf zivilrechtlicher Grundlage übernommene wirtschaftliche Belastung aus der Übernahme von Gewerbesteuer.
- 48** b) An den vorgenannten Regeln ändert sich auch bei unterjährigem Ausscheiden von Gesellschaftern aus einer Personengesellschaft nichts, denn auch in dieser Situation bleibt Schuldner der Gewerbesteuer die Personengesellschaft. Allerdings ist dabei zu berücksichtigen, dass die Gewerbesteuer nach § 18 GewStG erst mit Ablauf des Erhebungszeitraums entsteht, für den die Festsetzung vorgenommen wird. Insoweit trifft der Aufwand nur die zu diesem Zeitpunkt an der Personengesellschaft beteiligten Mitunternehmer auf der Grundlage des gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungsschlüssels, nicht hingegen die im Laufe des Erhebungszeitraums ausgeschiedenen Gesellschafter.
- 49** 9. Nach diesen Maßstäben ist das FG zutreffend davon ausgegangen, dass an dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Verteilungsmaßstab für die Anteile der Mitunternehmer am festgestellten Gewerbesteuermessbetrag (§ 35 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG) auch im Fall des unterjährigen Gesellschafterwechsels bei einer Personengesellschaft festzuhalten ist. Es steht ferner im Einklang mit den vorgenannten Grundsätzen, wenn die Finanzverwaltung davon ausgeht, dass auch im Fall des unterjährigen Gesellschafterwechsel der für den Erhebungszeitraum festgestellte Gewerbesteuermessbetrag nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels einschließlich der Vereinbarungen, die anlässlich des Eintritts oder des Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden sind, auf die einzelnen Gesellschafter aufzuteilen ist, dass dabei aber ein Veräußerungsgewinn des ausscheidenden Gesellschafters den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel nicht beeinflusst (vgl. für das Streitjahr das auch von der Klägerin zitierte BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 701, Rz 28; ebenso BMF-Schreiben vom 24. Februar 2009 IV C 6-S 2296-a/08/10002, BStBl I 2009, 440, Rz 30). Soweit in den vorgenannten BMF-Schreiben Vereinbarungen angesprochen sind, die anlässlich des Eintritts oder des Ausscheidens des Gesellschafters getroffen worden sind, sind --wie der jeweilige Hinweis des BMF auf den fehlenden Einfluss von Veräußerungsgewinnen auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zeigt-- offenkundig nur solche gemeint, die sich auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel selbst beziehen. Eine

Änderung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels anlässlich des Ausscheidens von Gesellschaftern liegt im Streitfall aber auch nicht vor (vgl. II.6. der Gründe).

- 50** 10. Der Senat sieht indes nach den vorgenannten Maßstäben (insbes. II.8.b) keine gesetzliche Grundlage für die Auffassung, dass auch für die unterjährig ausgeschiedenen Gesellschafter einer Personengesellschaft Anteile am Gewerbesteuermessbetrag festzustellen seien (a). Im Streitfall scheidet es allerdings aus, den aus der R-KG ausgeschiedenen Gesellschaftern einschließlich der Klägerin einen solchen Anteil gänzlich zu versagen, weil dies zu einer Verböserung führen würde (b).
- 51** a) Das FA hat --im Einklang mit den (insoweit allerdings nicht sehr präzisen) Verwaltungsanweisungen (vgl. für das Streitjahr BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 701, Rz 28; ebenso das spätere BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 440, Rz 30) und wie es das FG im Ergebnis gebilligt hat (ebenso im Ergebnis Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 16. November 2012 3 K 2305/10, EFG 2013, 368; in der Literatur z.B. Blümich/Rohrlack-Soth, § 35 EStG Rz 59; Derlien in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 35 Rz 185 f.; Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 35 Rz 27; Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rz 65; Schiffers in Korn, § 35 EStG Rz 74; Schmidt/Wacker, EStG, 35. Aufl., § 35 Rz 52)-- einen nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG festgestellten Betrag des Gewerbesteuermessbetrags bei unterjährigem Gesellschafterwechsel nach Satz 2 der Vorschrift in der Weise auf alle im betreffenden Erhebungszeitraum beteiligten Mitunternehmer verteilt, dass --rechnerisch-- der nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG festgestellte Betrag des Gewerbesteuermessbetrags zeitanteilig auf die Zeiträume des Erhebungszeitraums (hier des Zeitraums des Bestehens der R-KG im Jahr 2004) mit jeweils veränderter Beteiligung am Gesellschaftsvermögen verteilt wird --im Streitfall also bei den nicht während des ganzen Zeitraums beteiligten Gesellschaftern im Verhältnis von 4/152 (zeitanteilige Beteiligung der im Jahr 2004 ausgeschiedenen Kommanditisten am Gesellschaftsvermögen der R-KG) zu 148/152 (zeitanteilige Beteiligung der neu als Kommanditistin eingetretenen B-GmbH am Gesellschaftsvermögen der R-KG)--, um sodann die derart zeitanteilig bestimmten Teilbeträge des Gewerbesteuermessbetrags nach Maßgabe des --nach den Vereinbarungen jeweils gültigen-- allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (§ 35 Abs. 2 Satz 2 EStG) auf die jeweils am Gesellschaftsvermögen beteiligten Mitunternehmer zu verteilen. Rechnerisch entspricht dies auch einer zeitanteiligen Gewichtung der jeweiligen Beteiligungsquoten. Allgemein ergibt sich damit der Anteil eines jeden im betreffenden Erhebungszeitraum auch nur zeitweise beteiligten Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag aus dem Produkt eines Bruchs (monats- oder tagesanteilig bezogen auf ein Jahr bzw. auf einen kürzeren Zeitraum, sofern der Gewerbebetrieb der Personengesellschaft nicht während des ganzen Jahres bestanden hat), des festgestellten Betrags des Gewerbesteuermessbetrags und der aus dem für den jeweiligen Mitunternehmer gültigen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu entnehmenden Gewinnbeteiligungsquote. Für den Streitfall bedeutet eine solche Vorgehensweise, dass der Anteil eines während des ganzen Erhebungszeitraums beteiligten Gesellschaftern im rechnerischen Ergebnis nach seiner Beteiligungsquote zu berücksichtigen ist und sich somit der Anteil des Gesellschaftern D auf  $152/152 \times \dots \text{€} \times 4,4 \% = \dots \text{€}$  beläuft, während etwa für die Klägerin als während des maßgeblichen Erhebungszeitraums ausgeschiedene Kommanditistin --wie es das FA und das FG gesehen haben-- nur ein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von  $4/152$  (vom FA gerundet 2,625 %)  $\times \dots \text{€} \times 40 \% = \dots \text{€}$  festzustellen ist.
- 52** Eine derartige Vorgehensweise verkennt indes, dass --wie oben dargestellt-- die § 35 EStG zugrunde liegende gesetzgeberische Typisierung entscheidend an die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft anknüpft. Bei Entstehen der Gewerbesteuer mit Ablauf des Erhebungszeitraums (§ 18 GewStG) sind die unterjährig ausgeschiedenen Gesellschafter jedoch nicht mehr beteiligt. Der Umstand, dass die Gewerbesteuer den Gesamthandsgewinn der Personengesellschaft mindert, berührt die bis dahin ausgeschiedenen Gesellschafter nicht mehr. Deshalb ist es nach dem Regelungskonzept des § 35 EStG ausgeschlossen, im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG auch im Laufe des betreffenden Erhebungszeitraums aus der Personengesellschaft ausgeschiedenen Mitunternehmern einen Anteil am Betrag des Gewerbesteuermessbetrags zuzuweisen. Ob mit dem bestehenden gesetzgeberischen Konzept --de lege ferenda-- eine Regelung vereinbar wäre, die die Feststellung eines Anteils am Betrag des Gewerbesteuermessbetrags auch für im Laufe des Erhebungszeitraums aus der Gesellschaft ausgeschiedene Mitunternehmer zuließe, hat der Senat nicht zu entscheiden.
- 53** b) Gleichwohl scheidet es im Streitfall --wovon im Ergebnis auch das FG ausgegangen ist-- aus, für die Aufteilung den vereinbarten --im Streitfall offenkundig nicht im Zuge des Gesellschafterwechsels geänderten-- allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (nur) zum Ende des Erhebungszeitraums zu Grunde zu legen mit der Folge, dass Anteile am Gewerbesteuermessbetrag nur für die zu diesem Zeitpunkt beteiligten Mitunternehmer, nicht aber für unterjährig ausgeschiedene Gesellschafter festzustellen wären. Denn dies führte im Streitfall hinsichtlich der im

Laufe des Jahres ausgeschiedenen Kommanditisten der R-KG zu einer unzulässigen Verböserung, soweit die Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags nach der Beteiligungsquote nur bezogen auf die am Ende des Erhebungszeitraums beteiligten Kommanditisten vorzunehmen wäre.

- 54** 11. Nach alledem hat das FG die Klage zu Recht abgewiesen. Die Revision der Klägerin hat deshalb keinen Erfolg.
- 55** 12. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Den Beigeladenen können nach § 135 Abs. 3 FGO keine Kosten auferlegt werden, da sie weder einen Sachantrag gestellt noch ein Rechtsmittel eingelegt haben. Da sie das Verfahren weder durch Sachvortrag noch durch die Stellung eines eigenen Sachantrags wesentlich gefördert haben, entspricht es nicht der Billigkeit, der Klägerin die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen nach § 139 Abs. 4 FGO aufzuerlegen (vgl. BFH-Urteil vom 16. April 2015 IV R 44/12, BFH/NV 2015, 1085, m.w.N.).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)