

Urteil vom 14. Januar 2016, IV R 48/12

In Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 14. Januar 2016 IV R 5/14 - Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG bei unterjährigem Gesellschafterwechsel eine Personengesellschaft - Zusammenfassung von Verwaltungsakten in einer Verfügung

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, EStG VZ 2006 , AO § 179 Abs 2 S 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 15. November 2012, Az: 3 K 2305/10

Leitsätze

1. NV: 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 ausgeschiedenen Veräußerer eines Mitunternehmeranteils zivilrechtlich zur Übernahme der auf einen Veräußerungsgewinn entfallenden Gewerbesteuer verpflichtet hat.
2. NV: 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/08/1002, BStBl 2009, 440, Rz. 30).
3. Parallelentscheidung: BFH-Urteil vom 14. Januar 2016 IV R 5/14 (zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehen).

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 16. November 2012 3 K 2305/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), die X-GmbH & Co. KG mit Sitz in Y, ist im Jahr 2000 durch Rechtsformwechsel aus der X-GmbH hervorgegangen. Komplementärin ist die X-Verwaltungsgesellschaft mbH, die am Gesellschaftsvermögen der Klägerin nicht beteiligt ist. Kommanditistinnen waren zunächst die A-GmbH & Co. KG (A-KG) und die B-GmbH & Co. KG (B-KG). Am Gesellschaftskapital der Klägerin waren die A-KG mit 88,55 % (= 1.117.750 €) und die B-KG mit 11,45 % (= 144.550 €) beteiligt. Die beiden Kommanditistinnen waren auch Gesellschafterinnen der Komplementärin.
- 2 Mit Vertrag vom 28. Dezember 2005 veräußerten die beiden Kommanditistinnen ihre Kommanditanteile an der Klägerin sowie ihre Geschäftsanteile an der Komplementärin der Klägerin an die C zu einem Kaufpreis von 10.875.000 €, der noch um verschiedene Zu- und Abschläge korrigiert wurde. Nach § 7 Ziffer 7.1 des Anteilskaufvertrags vereinbarten die Parteien eine steuerliche Freistellung der C von allen auf den Zeitraum bis zum Vollzug des Kaufvertrags entfallenden und noch nicht gezahlten Steuern, darunter auch die Gewerbesteuer. Ferner enthält § 7 Ziffer 7.7 des Kaufvertrags folgende Vereinbarung:
- 3 "Die Parteien vereinbaren, dass alle einkommenssteuerlichen Folgen (insbesondere Körperschafts-, Einkommens- und Gewerbesteuern) aufgrund des Verkaufs der Gesellschaften den Verkäuferinnen zuzurechnen sind. Insbesondere sind die Verkäuferinnen dafür verantwortlich, gewerbesteuerlichen Verbindlichkeiten aus dem Verkauf und der

Übertragung von Kommanditanteilen an der KG nachzukommen, unabhängig von dem Zeitpunkt, in dem diese Steuern erhoben werden. Entsprechend, unter Bezugnahme auf Nr. 6.4 Tz. 29 des Erlasses des Bundesfinanzministeriums vom 15. Mai 2002 (wie im BStBl. I, Seite 533 veröffentlicht), einigen sich die Parteien darauf, dass jeglicher Gewerbesteuer-Messbetrag, der aus dem Verkauf und der Übertragung der Kommanditanteile gemäß dieser Vereinbarung herrührt, anteilmäßig den Verkäuferinnen gebühren soll, unabhängig von dem Zeitraum, in dem ein solcher Gewerbesteuer-Messbetrag festgesetzt wird. (...)"

- 4 Der wirtschaftliche Übergang der Anteile sollte mit Wirkung zum 31. Dezember 2005 erfolgen. Dieser stand jedoch unter der aufschiebenden Bedingung der Erfüllung verschiedener Auflagen. Eine dieser Auflagen war die Zustimmung des Bundeskartellamts, die am 27. Februar 2006 erteilt wurde. Als Vollzugstag wurde daher von den Vertragsparteien einvernehmlich der 28. Februar 2006 festgelegt. Zu diesem Stichtag wurde zur Ermittlung der steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne aus dem Anteilsverkauf ein Zwischenabschluss aufgestellt. Die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Gewerbesteuer wurde unmittelbar von den Verkäuferinnen entrichtet.
- 5 In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr (2006) erklärte die Klägerin einen steuerlichen Gewinn in Höhe von 4.258.554,27 €, der sich aus laufenden Einkünften, Vorabvergütungen, einem Verlust aus einer Ergänzungsbilanz der C sowie aus den durch die Veräußerung der Kommanditanteile erzielten Gewinnen zusammensetzte. Im Einzelnen wurde der Gewinn wie folgt verteilt (Zahlenangaben in €):

	gesamt	Komplementärin	C	A-KG	B-KG
laufende Einkünfte	527.553,74	0,00	395.882,74	116.595,00	15.076,00
Veräußerungsgewinn	4.356.979,34	0,00	0,00	3.699.258,76	668.720,58
Ergänzungsbilanz	-629.083,94	0,00	-629.083,94	0,00	0,00
Vorabvergütungen	3.105,13	3.105,13	0,00	0,00	0,00
zuzurechnende Einkünfte	4.258.554,27	3.105,13	-233.201,20	3.804.853,76	683.796,58

- 6 Den nach § 35 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (EStG) gesondert und einheitlich festzustellenden Betrag des Gewerbesteuermessbetrags in Höhe von 210.565 € rechnete die Klägerin ausschließlich den ehemaligen Kommanditistinnen entsprechend ihrer prozentualen Beteiligung von 88,55 % (A-KG) und 11,45 % (B-KG), mithin der A-KG in Höhe von 186.455,31 € und der B-KG in Höhe von 24.109,69 € zu.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt –FA–) stellte die Einkünfte und ihre Verteilung auf die Gesellschafter sowie den Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft und die auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden anteiligen Gewerbesteuermessbeträge mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung –AO–) ergangenen "Bescheid für 2006 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen und des verrechenbaren Verlustes nach § 15a Absatz 4 EStG" vom 4. Dezember 2008 zunächst erklärungsgemäß fest.
- 8 Nach den Feststellungen einer im Jahr 2009 bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung belief sich der steuerliche Gewinn im Streitjahr auf 3.956.480,54 €, der sich wie folgt zusammensetzte und auf die Gesellschafter verteilt wurde (Zahlenangaben in €):

	gesamt	Komplementärin	C	A-KG	B-KG
laufende Einkünfte	-60.660,80	3.105,13	-155.091,20	76.249,27	15.076,00

Veräußerungs- gewinn	4.017.141,34	0,00	0,00	3.348.420,76	668.720,58
steuerlicher Gewinn	3.956.480,54	3.105,13	-155.091,20	3.424.670,03	683.796,58

- 9** Zudem kam die Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass der Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 296.600 € für Zwecke des § 35 EStG wie folgt zu verteilen sei:

€

A-KG 43.773,80 anteilig für 2 Monate, entspricht 14,76 %

B-KG 5.660,20 anteilig für 2 Monate, entspricht 1,91 %

C 247.166,00 anteilig für 10 Monate, entspricht 83,33 %

Summe 296.600,00 Gewerbesteuermessbetrag

- 10** In seinem nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Feststellungsbescheid für 2006 vom 26. März 2010 übernahm das FA diese Prüfungsfeststellungen einschließlich der vorgenannten Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke des § 35 EStG. Der dabei gesondert und einheitlich festgestellte Betrag des Gewerbesteuermessbetrags in Höhe von 296.600 € entsprach dem mit Gewerbesteuermessbescheid 2006 vom gleichen Tag festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag.
- 11** Den Einspruch der Klägerin mit dem Begehren, den Gewerbesteuermessbetrag ausschließlich den ausgeschiedenen Gesellschafterinnen entsprechend ihrer Beteiligungsquote zuzurechnen, wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 6. September 2010 als unbegründet zurück.
- 12** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 368 veröffentlichten Gründen ab.
- 13** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 35 Abs. 2 EStG).
- 14** Sie macht im Wesentlichen geltend, zum Gewerbeertrag gehöre nach § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (GewStG) auch der Gewinn aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, soweit er --wie im Streitfall-- nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfalle. Die Gewerbesteuerpflicht des Veräußerungsgewinns entstehe deshalb auf der Ebene der Personengesellschaft. Der Veräußerungsgewinn sei jedoch durch den veräußernden Mitunternehmer veranlasst und falle diesem einkommensteuerlich zu. Insoweit sei eine Vereinbarung, dass der Veräußerer die auf den Veräußerungsgewinn entfallende Gewerbesteuer zu tragen habe, sachgerecht. Nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG richte sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag indes nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Dieser Verteilungsschlüssel sei jedoch nur auf laufende Gewinne bezogen, denn einer Gewinnverteilungsregelung für Veräußerungsgewinne bedürfe es nicht, weil solche dem veräußernden Mitunternehmer zuständen. Der Verteilungsschlüssel führe jedoch bei Veräußerungsgewinnen in Folge unterjähriger Veräußerungen zu keinem sachgerechten Ergebnis, weil dann die einkommensteuerliche Zurechnung der Einkünfte (einschließlich eines Veräußerungsgewinns) und die Zurechnung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags als Ermäßigungsbasisbetrag erheblich auseinanderliefen.
- 15** Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 6. September 2010 aufzuheben und den geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2006 vom 26. März 2010 dahin zu ändern, dass nach § 35 Abs. 2 EStG die Anteile am Gewerbesteuermessbetrag für die A-GmbH & Co. KG mit 88,55 % und für die B-GmbH & Co. KG mit 11,45 % des Gewerbesteuermessbetrags in Höhe von 296.600 € festgestellt werden.

- 16** Die Beigeladene --die B-KG als ausgeschiedene Gesellschafterin der Klägerin und zugleich als Rechtsnachfolgerin der A-KG-- hat keinen Antrag gestellt.
- 17** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18** Es trägt u.a. vor, die Einbeziehung der streitbefangenen gewerbsteuerpflichtigen Veräußerungsgewinne in die Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags sei nicht möglich, weil diese Gewinne den maßgebenden allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel i.S. des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht beeinflussen dürften.
- 19** Eine vollständige Kompensation der Gewerbesteuerbelastung bei der individuellen Einkommensteueranrechnung sei nicht zwingend. Vielmehr müssten Abweichungen bei der typisierenden Betrachtung i.S. des § 35 EStG hingenommen werden.

Entscheidungsgründe

- 20** II. Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 21** 1. Der angefochtene geänderte Feststellungsbescheid 2006 vom 26. März 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 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 (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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; vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, 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.
- 22** 2. Der Senat braucht nicht darüber zu entscheiden, ob das FG zutreffend angenommen hat, dass die Veräußerung nach Ablauf der Frist des § 18 Abs. 4 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr gültigen Fassung (UmwStG a.F.) stattgefunden hat und dass der auf den Gewinn aus der Veräußerung der Kommanditanteile entfallende Teil des Gewerbesteuermessbetrags deshalb nicht gemäß dem --lediglich klarstellenden (BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912)-- § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG a.F. von der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG ausgenommen ist. Zwar ist auch die Entscheidung über den Begünstigungsausschluss für im Streitfall gemäß § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zum Gewerbeertrag gehörende Veräußerungsgewinne nach § 18 Abs. 4 UmwStG a.F. mit bindender Wirkung für die Veranlagung zur Einkommensteuer dem Feststellungsverfahren nach § 35 EStG zuzuweisen (näher dazu BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, Rz 23). Gegenstand der Klage ist jedoch ausschließlich die gesonderte und einheitliche Feststellung der auf die einzelnen Mitunternehmer der Klägerin 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 (296.600 €) ist nicht angefochten und damit bestandskräftig. Im Übrigen ist gemäß § 35 Abs. 3 Satz 3 EStG die (gleichfalls nicht angefochtene) Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags Grundlagenbescheid für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG. Nachdem das FA den festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag (296.600 €) betragsmäßig unverändert in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Betrags des

Gewerbsteuerermessbetrags nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG übernommen hat (zum Verhältnis dieser Bescheide auch BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, Rz 23), ist auch das FA offenkundig davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG a.F. im Streitfall nicht vorliegen.

- 23** 3. Wegen der Bestandskraft der Feststellung des Betrags des Gewerbsteuerermessbetrags (§ 35 Abs. 2 Satz 1 EStG) ist auch nicht mehr darüber zu entscheiden, ob für das Streitjahr (mehrere) Gewerbsteuerermessbeträge für die Zeiträume vor und nach dem unterjährigen Gesellschafterwechsel festzustellen sind, um auf diese Weise die von der Klägerin begehrte Zuordnung von Anteilen am Gewerbsteuerermessbetrag bei den aus der Klägerin ausgeschiedenen Kommanditistinnen zu ermöglichen.
- 24** Allerdings hat das FG 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.
- 25** Dem stünde auch nicht --anders als die Klägerin meint-- die Rechtsprechung des BFH zu § 10a GewStG (z.B. Urteile vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, 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.5. 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.
- 26** 4. 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 Klägerin hat ihm Rahmen ihrer Steuererklärung den Gewerbsteuerermessbetrag den ehemaligen Kommanditistinnen entsprechend ihrer prozentualen Beteiligung (A-KG zu 88,55 % und B-KG zu 11,45 %) zugerechnet. Auch das FA hat an diesen Verteilungsmaßstab angeknüpft, so dass insoweit von einem Einvernehmen der Beteiligten ausgegangen werden kann.
- 27** Weiterhin geht der Senat mit den Beteiligten davon aus, dass es im Streitfall nicht darauf ankommt, dass der wirtschaftliche Übergang der streitbefangenen Anteile nach dem Kaufvertrag mit Wirkung zum 31. Dezember 2005 erfolgen sollte, sondern dass es vielmehr auf den von den Vertragsparteien einvernehmlich ---nach Maßgabe der am 27. Februar 2006 erfolgten Zustimmung des Bundeskartellamts-- festgelegten Tag des Vollzugs (28. Februar 2006) ankommt.
- 28** 5. Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbsteuerermessbetrag 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.
- 29** 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 vom 7. April 2009 IV B 109/08, BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116).

- 30** 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.
- 31** 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).
- 32** 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.
- 33** 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).
- 34** 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).
- 35** 6. Die unter II.5. 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.
- 36** a) Auch Veräußerungsgewinne werden von der vorgenannten Typisierung erfasst.
- 37** 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.
- 38** bb) Der Hinweis der Klägerin, dass der Gesetzgeber eine Entlastung von der Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinne bei mittelbar beteiligten natürlichen Personen durch § 35 EStG habe erreichen wollen, führt zu keiner anderen Beurteilung.
- 39** (1) Zwar sah die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages zum Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmensteuerrechts (Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz --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

Gewerbsteuer 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.

- 40** (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.
- 41** 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).
- 42** 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.
- 43** 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.
- 44** 7. 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

Gesellschafterwechsels 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 Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 19. September 2007 IV B 2-S 2296-a/0, 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 und dem in dem streitbefangenen Kaufvertrag aufgeführten (Vorgänger-)BMF-Schreiben vom 15. Mai 2002 IV A 5-S 2296 a-16/02 (BStBl I 2002, 533, Rz 29) 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.4. der Gründe).

- 45 8. Der Senat sieht indes nach den vorgenannten Maßstäben (insbesondere II.6.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 Klägerin ausgeschiedenen Kommanditistinnen (A-KG und B-KG) einen solchen Anteil gänzlich zu versagen, weil dies zu einer Verböserung führen würde (b).
- 46 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 Baden-Württemberg vom 10. Dezember 2013 5 K 1181/10, EFG 2014, 651; 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 mit jeweils veränderter Beteiligung am Gesellschaftsvermögen verteilt wird --im Streitfall also im Verhältnis von 2/12 (Beteiligung von A-AG und B-KG am Gesellschaftsvermögen der Klägerin) zu 10/12 (Beteiligung der C am Gesellschaftsvermögen der Klägerin)--, 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 (im Streitfall also auf die A-KG zu $\frac{2}{12} \times 296.600 \text{ €} \times 88,55 \%$ und auf die B-KG zu $\frac{2}{12} \times 296.600 \text{ €} \times 11,45 \%$). Rechnerisch entspricht dies auch einer zeitanteiligen Gewichtung der jeweiligen Beteiligungsquoten. Deshalb hat das FG die Berechnung des FA zutreffend dahin gewürdigt, dass das FA den Gewerbesteuermessbetrag auf alle im Streitjahr beteiligten Gesellschafter verteilt und dabei die Beteiligungsquoten der Gesellschafter bezogen auf das Gesamtjahr berücksichtigt habe. 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.
- 47 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.

- 48** b) Gleichwohl scheidet es im Streitfall --wovon im Ergebnis auch das FG ausgegangen ist-- aus, für die Aufteilung den vereinbarten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel (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 Kommanditistinnen der Klägerin zu einer unzulässigen Verböserung, soweit die Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags nach der Beteiligungsquote nur bezogen auf am Ende des Erhebungszeitraums beteiligte Mitunternehmer vorzunehmen wäre.
- 49** 9. Nach alledem hat das FG die Klage zu Recht abgewiesen. Die Revision der Klägerin hat deshalb keinen Erfolg.
- 50** 10. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Etwaige außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese hat keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.
- 51** 11. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1, § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de