
Datum: 26.05.2015
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1590/14 G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2015:0526.10K1590.14G.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Strittig ist, ob ein im Erhebungszeitraum 2008 durch den Verkauf eines Mitunternehmeranteils erzielter Veräußerungsgewinn in vollem Umfang oder nur anteilig der Gewerbesteuer unterliegt. 1

Die Klägerin ist aufgrund eines Umwandlungsbeschlusses vom 13. August 2009 Rechtsnachfolgerin der ... GmbH & Co. KG (im Weiteren nur: KG). An dieser waren am 3. Juli 2008 die ...GmbH (im Weiteren nur: GmbH), Herr A und Frau B als Kommanditisten beteiligt, und zwar mit Einlagen in Höhe von 1.000.000 DM (GmbH), 880.000 DM (A) und 120.000 DM (B). Die GmbH verkaufte durch Vertrag vom 3. Juli 2008 unter gleichzeitiger Abtretung ihren Kommanditanteil für 3.000.000 Euro an A. Die Einkünfte der KG aus Gewerbebetrieb für 2008 wurden durch Bescheid vom 7. Juli 2010 ohne Feststellung eines Veräußerungsgewinns auf 1.306.924,72 Euro festgestellt. Der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Der Gewerbesteuermessbetrag für 2008 wurde auf 56.490 Euro festgesetzt. Dabei ging der Beklagte entsprechend der Gewerbesteuererklärung für 2008 von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.673.541 Euro aus. 3

Das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung C führte in den Jahren 2011 bis 2012 bei der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der KG eine Betriebsprüfung durch, die u. a. die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und die Gewerbesteuer für 2008 umfasste. Dabei ermittelten die Prüfer einen von der GmbH durch den Verkauf ihres 4

Kommanditanteils erzielten Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.548.296,46 Euro statt eines insoweit zuvor angesetzten Gewinns in Höhe von 366.617 Euro (Tz. 2.6.2 des Berichts vom 16. Februar 2012). Sie gingen davon aus, dass der Veräußerungsgewinn gemäß § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterliege. Der Beklagte folgte dieser Rechtsauffassung. Er stellte deshalb mit Bescheid vom 8. Oktober 2012 unter Hinweis auf die bei der Betriebsprüfung getroffenen Feststellungen die Einkünfte der KG aus Gewerbebetrieb für 2008 auf 2.925.445,85 Euro fest. Darin enthalten war ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.548.296,46 Euro. Ausgehend von dem im Feststellungsbescheid festgestellten Gewinn aus Gewerbebetrieb setzte er mit Bescheid vom 15. Oktober 2012 den Gewerbesteuermessbetrag für 2008 auf 100.261 Euro fest.

Die Klägerin legte dagegen durch E-Mail vom 6. November 2012, auf die Bezug genommen wird, Einspruch ein, mit dem sie sich gegen Hinzurechnungen gemäß § 8 Nr. 1 Buchstabe a, d und e GewStG wandte. Durch eine weitere E-Mail vom 20. November 2012 erweiterte sie den Einspruch dahin, dass sie sich nunmehr auch gegen den Ansatz des Veräußerungsgewinns in voller Höhe wandte. Dieser sei in der Gewerbesteuererklärung nur mit einem Anteil von 25 % berücksichtigt worden. Dieser Anteil entspreche der Beteiligung der GmbH an der KG für ein halbes Jahr und ihrer hälftigen Beteiligung am Kommanditkapital der KG. Entgegen der Rechtsauffassung der Betriebsprüfer und entsprechend der Regelung in § 35 Abs. 2 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer Rechnung trage, müsse auch ein Veräußerungsgewinn nach den allgemeinen Gewinnverteilungsregeln verteilt werden. Er unterliege daher nur zu 25,27 %, d. h. in Höhe eines Betrags von 391.254 Euro, der Gewerbesteuer. Im Übrigen entfalle er auf natürliche, direkt an der KG beteiligte Personen und sei daher gewerbesteuerfrei. 5

Der Beklagte vertrat mit Schreiben vom 15. April 2014 die Auffassung, dass der Veräußerungsgewinn zu Recht in vollem Umfang der Gewerbesteuer unterworfen worden sei. § 7 Satz 2 GewStG sei so zu verstehen, dass der Veräußerungsgewinn zu 100 % Teil des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft sei. Der partielle Gesellschafterwechsel habe darauf keinen Einfluss, weil der Veräußerungsgewinn auf der Ebene der Mitunternehmerschaft entstehe. Der einkommensteuerliche Gewinnverteilungsschlüssel sei insoweit unmaßgeblich. Dieser könne nur bei einer Veräußerung des Betriebs oder eines Teilbetriebs der Mitunternehmerschaft eine Rolle spielen. Nur dann sei zu beurteilen, welcher Anteil des Veräußerungsgewinns auf welchen Beteiligten entfalle. § 35 EStG betreffe eine andere Problematik und könne daher bei der Anwendung von § 7 Satz 2 GewStG nicht herangezogen werden. Wegen der Erwidern der Klägerin zu dieser Stellungnahme wird auf ihr Schreiben vom 25. April 2014 verwiesen. 6

Der Beklagte wies den Einspruch durch Einspruchsentscheidung vom 6. Mai 2014, auf die Bezug genommen wird, als unbegründet zurück. Im Anschluss daran setzte er den Gewerbesteuermessbetrag durch Bescheid vom 13. Mai 2014 (Gerichtsakte Bl. 38 f.) gemäß § 165 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 der Abgabenordnung (AO) hinsichtlich der Verfassungsmäßigkeit der Nichtabziehbarkeit der Gewerbesteuer und der darauf entfallenden Nebenleistungen als Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 5b EStG) und der Verfassungsmäßigkeit der Hinzurechnungen zum Gewerbeertrag nach § 8 Nr. 1 Buchstabe a, d und e GewStG vorläufig fest. 7

Mit der am 20. Mai 2014 erhobenen Klage hält die Klägerin an ihrer Rechtsauffassung fest. Wegen der Einzelheiten ihres Vorbringens im Klageverfahren wird auf die Klageschrift verwiesen. 8

Die Klägerin beantragt, 9

1. den Gewerbesteuermessbescheid für 2008 vom 13. Mai 2014 dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 59.765 Euro festgesetzt wird,	
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	11
Der Beklagte beantragt,	12
die Klage abzuweisen.	13
Wegen seines Vorbringens im Klageverfahren wird auf seinen Schriftsatz vom 22. Juli 2014 Bezug genommen.	14
Das Gericht hat die den Streitfall betreffenden Steuerakten des Beklagten beigezogen.	15
Entscheidungsgründe	16
Die Klage ist unbegründet. Der vom Beklagten festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag war nicht nach § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) herabzusetzen, weil diese Festsetzung nicht rechtswidrig ist und die Klägerin deshalb nicht ihren Rechten verletzt. Der Beklagte hat vielmehr den von der GmbH erzielten Veräußerungsgewinn zu Recht in vollem Umfang und nicht nur anteilig als gewerbesteuerpflichtig angesehen.	17
I. Gegenstand der Klage ist entgegen der Regelung in § 44 Abs. 2 FGO, wonach Gegenstand der Anfechtungsklage nach einem Vorverfahren der ursprüngliche Verwaltungsakt in der Gestalt ist, die er durch die Entscheidung über den außergerichtlichen Rechtsbehelf gefunden hat, der Änderungsbescheid vom 13. Mai 2014. Dies ergibt sich aus § 68 Satz 1 FGO. Danach wird, wenn der angefochtene Verwaltungsakt nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung geändert oder ersetzt wird, der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Verfahrens. Diese Regelung ist auch dann anwendbar, wenn der Änderungsbescheid noch vor Klageerhebung, jedoch innerhalb der Klagefrist ergeht, weil ihr Zweck, dem Kläger ein weiteres außergerichtliches Rechtsbehelfsverfahren zu ersparen, auch für diesen Fall eine erweiternde Auslegung gebietet (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 15. Oktober 1997 VIII B 91/97, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFH/NV – 1998, 479, zu § 68 FGO a. F.; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 68 FGO Tz. 16).	18
II. Es kann dahinstehen, ob die Klägerin gemessen an den Anforderungen der §§ 87a Abs. 1 Satz 1, 357 Abs. 1 Satz 1 und 2 AO wirksam Einspruch eingelegt hat und dieser mit Rücksicht auf die Grundsätze, die für die Erweiterung einer Anfechtungsklage gegen einen Einkommensteuerbescheid gelten (vgl. BFH-Beschluss vom 23. Oktober 1989 GrS 2/87, Entscheidungen des Bundesfinanzhofs – BFHE – 159, 4, Bundessteuerblatt – BStBl – II 1990, 327), nach Ablauf der Einspruchsfrist noch um den den Gegenstand des gerichtlichen Verfahrens bildenden Streitpunkt erweitert werden durfte; denn die Klage ist jedenfalls deshalb unbegründet, weil der Beklagte zutreffend davon ausgegangen ist, dass der von der GmbH erzielte Veräußerungsgewinn in vollem Umfang Teil des Gewerbeertrags der KG i. S. von § 7 Satz 1 und 2 GewStG war.	19
Nach § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8	20

und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Darunter ist lediglich der laufende Gewinn zu verstehen. Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils i. S. von § 16 Abs. 1 und 3 EStG gehören nicht zum Gewerbeertrag. Das gilt auch für den Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft. Dass solche Veräußerungsgewinne bei einem Einzelgewerbetreibenden oder einer Personengesellschaft nicht zum Gewerbeertrag gehören, folgt aus dem Wesen der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Sachsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 27. März 1996 I R 89/95, BFHE 181, 499, BStBl II 1997, 224).

Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört allerdings seit dem Erhebungszeitraum 2002 aufgrund des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes (UntStFG) zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist. Der Gesetzgeber wollte dadurch erreichen, dass Veräußerungsgewinne künftig auch bei Mitunternehmerschaften der Gewerbesteuer unterliegen, soweit sie nicht auf natürliche Personen als Mitunternehmer entfallen. Insbesondere bei einer Kapitalgesellschaft wurde dies zur Vermeidung missbräuchlicher Gestaltungen für unverzichtbar gehalten (vgl. im Einzelnen Bundestags-Drucks. 14/6882, 41). Das Gericht hält diese Regelung mit dem BFH aus den in dessen Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07 (BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511) dargelegten Gründen für verfassungsgemäß. 21

§ 7 Satz 2 GewStG gebietet es, den von einem Mitunternehmer durch die Veräußerung seines Anteils an der Mitunternehmerschaft erzielten Gewinn in vollem Umfang der Gewerbesteuer zu unterwerfen, falls er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Anknüpfungspunkt der Gewerbesteuer ist ein im Inland betriebenes gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuerrechts (§ 2 Abs. 1 Satz 1 und 2 GewStG). Steuerschuldner ist der Unternehmer (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Ist – wie im Streitfall – die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG). Quelle auch eines Veräußerungsgewinns ist der Betrieb der Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 27. März 1996 I R 89/95, BFHE 181, 499, BStBl II 1997, 224). Der Gewinn entsteht somit auf der Ebene der Mitunternehmerschaft, deren Anteile veräußert werden (Selder in Glanegger/Güroff, Gewerbesteuergesetz, 8. Aufl. 2014, § 7 Rn. 128); denn der Anteil an einer Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) ist kein Wirtschaftsgut. Er verkörpert vielmehr die Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern (vgl. BFH-Beschluss vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BFHE 163, 1, BStBl II 1991, 691, unter C. III. 3. b cc). Der von der GmbH erzielte Veräußerungsgewinn ist daher nicht Teil des von ihr in ihrem Betrieb erzielten Gewerbeertrags, sondern des Gewerbeertrags der KG (vgl. auch BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754, und Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 16. November 2012 3 K 2305/10, Entscheidungen der Finanzgerichte 2013, 368). 22

Damit unterliegt er dort aber auch in vollem Umfang der Besteuerung. Der Umstand, dass seit der Einführung des § 7 Satz 2 GewStG i. d. F. des UntStFG im Rahmen von Nr. 2 und 3 Qualifikationsmerkmale in der Person der Mitunternehmer über die Steuerbarkeit von Gewinnen aus der Veräußerung ihrer Anteile entscheiden (vgl. auch Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 7 Anm. 324 sowie BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511, unter II. 2. c), bedeutet nicht, dass diese Gewinne deshalb ggf. nur partiell steuerpflichtig sind (vgl. auch BFH-Urteil vom 18. Dezember 2014 IV R 22/12, Deutsches Steuerrecht 2015, 881, wonach das einkommensteuerliche 23

Transparenzprinzip im Bereich der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb, und zwar auch den einer Personengesellschaft, bezogenen Sachsteuer wegen des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer nicht zum Tragen kommt). Die Differenzierung in § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG danach, ob es sich bei dem Mitunternehmer um eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer oder um einen diese Eigenschaft nicht aufweisenden Mitunternehmer handelt, führt vielmehr dazu, dass ein von diesem erzielter Veräußerungsgewinn in vollem Umfang, ein von jenem erzielter Veräußerungsgewinn dagegen gar nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Ein Veräußerungsgewinn „entfällt“ i. S. von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG ausschließlich und in vollem Umfang auf den Mitunternehmer, der ihn erzielt, d. h. in dessen Person er entsteht. So, wie er bei der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung ausschließlich diesem Mitunternehmer und nicht allen an der Mitunternehmerschaft Beteiligten entsprechend dem für den laufenden Gewinn geltenden Gewinnverteilungsschlüssel zuzurechnen ist, kann dieser Gewinn bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags nicht anteilig solchen Mitunternehmern zugerechnet werden, die ihn nicht erzielt haben, um ihn so teilweise der Gewerbesteuer zu entziehen.

Die Regelungen in § 10a Satz 4 und 5 GewStG und § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG erlauben es ebenfalls nicht, den von einem Mitunternehmer, bei dem es sich nicht um eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer handelt, erzielten Veräußerungsgewinn dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel entsprechend teilweise steuerfrei zu lassen. Sie beziehen sich lediglich auf den Gewerbeverlust, der beim Ausscheiden eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, soweit er anteilig auf ihn entfällt, im Hinblick auf den Grundsatz der Gesellschafteridentität wegfällt (vgl. BFH-Beschluss vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616), und auf die Verteilung des Gewerbesteuermessbetrags zur einkommensteuerlichen Entlastung natürlicher Personen, die gewerbliche, mit Gewerbesteuer belastete Einkünfte erzielen. Die Zielsetzungen dieser Bestimmungen sind mit der des § 7 Satz 2 GewStG nicht vergleichbar. 24

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 25

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Es ist bislang nicht höchstrichterlich geklärt, ob bei einem unterjährigen Ausscheiden eines die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Halbs. 2 GewStG nicht erfüllenden Mitunternehmers, der an einer Mitunternehmerschaft beteiligt ist, an der auch natürliche Personen unmittelbar beteiligt sind, der vom ausscheidenden Mitunternehmer erzielte Veräußerungsgewinn in vollem Umfang oder entsprechend dem für die Mitunternehmerschaft geltenden Gewinnverteilungsschlüssel nur zeitanteilig und im Verhältnis seiner Beteiligung der Gewerbesteuer unterliegt. 26