
Datum: 31.08.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 1000/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:0831.7K1000.04.00

Tenor:

Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2002 vom2004 wird geändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, den Gewerbesteuermessbetrag 2002 nach Maßgabe der Entscheidungsgründe neu zu berechnen und der Klägerin neu bekannt zu geben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch die Klägerin in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist die gewerbesteuerliche Berücksichtigung des Gewinns der Klägerin aus dem Verkauf einer Auslandsbeteiligung streitig.

Bei der Klägerin handelt es sich um eine Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) deren Geschäftstätigkeit sich auf das Halten der Anteile an der Firma (Firma Ltd.), bzw. nach dem Verkauf dieser Beteiligung auf die Verwaltung und Neuanlage des Verkaufserlöses aus diesem Verkauf der Anteile erstreckt.

1

2

3

4

Komplementärin der Klägerin ist die Firma Verwaltung GmbH in, einziger Kommanditist ist die Firma mbH (Firma), ebenfalls in Die Firma ist an der Klägerin zu 100 %, die Komplementärin hält keinen Gesellschaftsanteil.

Mit Vertrag vom2000 erwarb die Klägerin die 50,01%-ige Beteiligung an der Firma Ltd von der Firma mbH. 5

Mit Vertrag vom2002 veräußerte die Klägerin diese Beteiligung an den anderen Anteilseigner der Firma Ltd., nämlich an die Firma M..... Ltd. in Als Veräußerungspreis wurde ein Betrag in Höhe von 1.550.000,00 € vereinbart. Unter Berücksichtigung des sich aus dem Verkauf ergebenden Buchwertabgangs der Beteiligung aus dem Anlagevermögen der Klägerin in Höhe von 1.158.203,16 € erzielte die Klägerin mithin einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 391.796,84 €. 6

Den Gewinn aus dem Verkauf der Auslandsbeteiligung behandelte die Klägerin im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 2002 gemäß § 8 b Abs. 6 KStG als steuerfreien Ertrag. 7

Im Rahmen der Veranlagung der Klägerin zur Gewerbesteuer 2002 erhöhte der Beklagte den erklärten Gewinn aus Gewerbebetrieb um die Erträge aus dieser Auslandsbeteiligung (Dividende in Höhe von 22.091,00 €) sowie um den Veräußerungsgewinn in Höhe von 391.796,00 €. Der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag für 2002 erging am2003 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. 8

Hiergegen legte die Klägerin fristgerecht Einspruch ein und machte dabei geltend, dass die Firma in bis Oktober 2002 mittelbar über die Klägerin Anteile an der Firma Ltd. gehalten habe. Sowohl die aus dieser Beteiligung bezogene Dividende als auch der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Firma Ltd. seien bei der Klägerin gewerbesteuerfrei zu stellen. Zur Begründung wies die Klägerin darauf hin, dass es Ziel des Steuersenkungsgesetzes gewesen sei, Dividenden, die von Körperschaften ausgeschüttet würden, sowie Veräußerungsgewinne aus Beteiligungen durch Körperschaften von der Besteuerung freizustellen. So sei die bisherige Regelung des § 8 b KStG an den Wegfall des Vollarrechnungsverfahrens angepasst worden. Es werde eine allgemeine Beteiligungsbefreiung für inländische und ausländische Beteiligungserträge eingeführt. Die Gewinne aus der Veräußerung inländischer und ausländischer Beteiligungen seien ebenfalls steuerfrei gestellt worden. Die Regelung würde nach § 7 Gewerbesteuergesetz (GewStG) auf den Gewerbeertrag durchschlagen. 9

Durch die Heranziehung der zwischengeschalteten Klägerin zur Gewerbesteuer würden diese Ziele des Gesetzgebers unterlaufen, da ohne Zwischenschaltung dieser Personengesellschaft keine Gewerbesteuer auf die Dividenden und Veräußerungsgewinne anfallen würde, während bei Zwischenschaltung einer Personengesellschaft nunmehr Gewerbesteuer erhoben würde. Dies laufe den Vorstellungen des Gesetzgebers zuwider. 10

Anzumerken sei insofern auch, dass die Firma die Anteile an der Firma Ltd. nicht unmittelbar halten können. Dies hätte zu Problemen bei der Gewährung von Landesbürgschaften beim Anteilserwerb geführt. Die Zwischenschaltung der Klägerin sei somit nicht aus steuerlichen Gründen, sondern aus betriebswirtschaftlichen und zivilrechtlichen Gründen erfolgt. 11

Mit Einspruchsentscheidung vom2004 wurde dieser Einspruch der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen. 12

- Dabei stellte der Beklagte im wesentlichen darauf ab, dass ihm durch das BMF-Schreiben vom 28.04.2003, Tz. 57 (BStBl. I 2003, 292) die Anwendung des § 8 b KStG auf der Ebene der Mitunternehmerschaft ausdrücklich untersagt sei. Ein Veräußerungsgewinn, den eine Personengesellschaft durch die Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft erziele, sei daher nicht von der Gewerbesteuer freizustellen. Die im vorgenannten BMF - Schreiben zum Ausdruck gekommene Rechtsauffassung basiere darauf, dass die Personengesellschaft selbst Gewerbesteuersubjekt im Sinne des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG sei. Die Vorschrift des § 8 b Abs. 6 KStG sei hingegen eine körperschaftsteuerliche Einkommensermittlungsvorschrift für den an der Personengesellschaft beteiligten Gesellschafter in der Rechtsform einer Körperschaft und könne daher erst auf der nachgelagerten Gesellschafterebene, nicht jedoch auf der gewerbesteuerlich ausschließlich maßgebenden Gesellschaftsebene eingreifen. 13
- Im Rahmen ihrer hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin geltend, dass ihre Kommanditistin, die Firma, Mitte der 90er Jahre beabsichtigt habe, 50,01 % der Anteile an der Firma Ltd. zu erwerben. Finanziert werden sollte der Anteilserwerb zu einem großen Anteil über ein Darlehn der Bank AG. Abgesichert werden sollte das Darlehn zu 80 % über das Programm "Bürgschaften des Landes NRW für die Wirtschaft und für die freien Berufe sowie die Land- und Forstwirtschaft". Auflage für eine solche Landesbürgschaft sei aber gewesen, dass nicht die Firma selbst direkt die Anteile erwerbe und halten durfte, sondern dass diese mittelbar über eine Projektgesellschaft gehalten werden mussten. Sinn einer solchen Projektgesellschaft im allgemeinen sei es, die mittelbar beteiligten deutschen Gesellschaften gegen Rückgriffsforderungen oder Zugriffe aus dem Ausland abzuschotten. Zwecks Erlangung der Landesbürgschaft sei daher eine Projektgesellschaft, die Klägerin, gegründet worden. Im Anschluss hieran habe die Klägerin die 50,01%-ige Beteiligung an der Firma Ltd. erworben. 14
- Die Erfassung des Veräußerungsgewinns sei jedoch unzulässig. Dies ergebe sich aus § 8 b Abs. 6 Satz 1, Alternative 1 KStG. Die Vorschrift sei mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23.10.2000 in das Körperschaftsteuergesetz aufgenommen worden und zuletzt durch das Gesetz zur Fortführung der Unternehmensteuerreform vom 20.12.2001 geändert worden. Danach blieben Dividendenerträge aus Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften und Veräußerungsgewinne aus Veräußerung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften auch dann nach § 8 b Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG körperschaftsteuerfrei, wenn die Beteiligung nur mittelbar über eine inländische Personengesellschaft gehalten werde. 15
- Bei der Vorschrift des § 8 b KStG handele es sich um eine Gewinnermittlungsvorschrift im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG, auch wenn sich der Wortlaut des § 8 b KStG auf die Ermittlung des Einkommens beziehe. Ein nach § 8 b KStG von der Körperschaftsteuer befreiter Gewinn zähle daher nicht zum Gewerbeertrag. Dies habe unabhängig davon zu gelten, ob die Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft direkt oder lediglich mittelbar über eine inländische Personengesellschaft gehalten werde. Diese Rechtsauffassung entspreche der ganz überwiegenden Meinung im Fachschrifttum. 16
- Darüber hinaus habe der BFH in einer Entscheidung vom 17.05.2000 (BStBl. II 2001, 685) festgestellt, dass es für die Gewerbesteuerfreistellung nach dem nationalen Schachtelprivileg nicht darauf ankomme, ob die Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft nur mittelbar oder unmittelbar beteiligt sei. 17
- Bei einer zutreffenden Auslegung des § 8 b KStG habe die Anwendung dieser Vorschrift bereits auf der Ebene der zwischengeschalteten Personengesellschaft bei der Ermittlung des 18

Gewerbeertrags zu erfolgen. Dies ergebe sich auch daraus, dass die bei der Personengesellschaft einheitlich und gesondert festzustellenden Einkünfte nur die Summe der Gewinnanteile der Mitunternehmer darstelle, mithin derjenigen Gewinnanteile, die in der Person der Mitunternehmer der Personengesellschaft als steuerpflichtig anzusehen seien. Aus dem Gewinn der Personengesellschaft seien deshalb die nach § 8 b KStG steuerfreien Einkünfte auszuscheiden. Dies bedeute aber, dass sowohl § 3 Nr. 40 EStG als auch § 8 b KStG als sachliche Steuerbefreiungen unmittelbar auch für die Ermittlung des Gewinns aus Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft zu gelten hätten.

Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass für den Fall, dass die Muttergesellschaft der Klägerin die Anteile an der ausländischen Kapitalgesellschaft unmittelbar gehalten hätte, auf keinen Fall Gewerbesteuer angefallen wäre. Die Muttergesellschaft der Klägerin sei aber, um die Landesbürgschaften in Anspruch nehmen zu können, verpflichtet gewesen, eine Projektgesellschaft zu installieren, über die sie die Beteiligung zu halten hatte. Sollte nunmehr auf der Ebene der Projektgesellschaft Gewerbesteuer anfallen, so würde dies dem Sinn und Zweck solcher öffentlichen Förderprogramme vollkommen zuwider laufen. 19

Entscheidend sei jedoch im Streitfall, dass der Gewerbeertrag nach § 7 Satz 1 GewStG auf den nach einkommen- und körperschaftsteuerlichen Vorgaben ermittelten Gewinn nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abstelle. Da dieser stets um die Beträge der steuerfreien Einkünfte nach § 8 b EStG zu korrigieren sei, knüpfe § 7 Satz 1 GewStG folglich an diesen modifizierten Gewinn gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG an. Von diesen gesetzlichen Vorgaben abzuweichen würden weder die gewerbesteuerliche Subjekteigenschaft der Personengesellschaft noch die Regelung des § 8 b Abs. 6 KStG eine rechtliche Grundlage bieten. 20

Schließlich würde sich weder aus den sonstigen Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes noch aus dem besonderen Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer eine anderweitige Beurteilung ergeben. 21

Die Ermittlung des Gewerbeertrags einer Personengesellschaft im Sinne von § 7 Satz 1 GewStG richte sich grundsätzlich nach allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen, mithin minderten die nach § 8 b Abs. 1 und Abs. 2 KStG steuerfreien Dividenden und Veräußerungsgewinne sowohl die körperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte der Mitunternehmer als auch den gewerbesteuerlichen Ertrag. Dies ergebe sich daraus, dass es sich bei § 8 b Abs. 1 und Abs. 2 KStG nach ganz herrschender Auffassung um Einkünfte und damit auch um Gewinnermittlungsvorschriften handle. Diese Grundsätze hätten auch für den Fall zu gelten, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft im Rahmen einer Mitunternehmerschaft gehalten werde. 22

Insbesondere könne keine anderweitige Beurteilung der Rechtssituation deshalb erfolgen, weil es sich bei der Gewerbesteuer um eine Objektsteuer handle. 23

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb bei einer Personengesellschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht zu erfassende Einkommensbestandteile vielmehr nach wie vor auch bei Personengesellschaften nicht Teil des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG seien, der als Ausgangsgröße der Ermittlung der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage zugrunde zu legen sei. 24

Der Beklagte hat am2004 den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2002 dahingehend geändert, dass nunmehr der Gewerbeertrag um die von der Klägerin im 25

Streitjahr erzielte Dividende in Höhe von 22.091,00 DM gemäß § 9 Nr. 7 GewStG gekürzt wurde. Dieser Bescheid ist zum Gegenstand des vorliegenden Klageverfahrens geworden.

- Die Klägerin beantragt, 26
- bei der Ermittlung des Gewerbeertrags den Veräußerungsgewinn in Höhe von 391.796,827€ nicht zu erfassen und den Gewerbesteuermessbetrag 2002 entsprechend herabzusetzen,
- im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 28
- Der Beklagte beantragt, 29
- die Klage abzuweisen, 30
- im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 31
- Er nimmt auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung Bezug. 32

Entscheidungsgründe 33

Die Klage ist begründet. 34

Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass der von der Klägerin in dem Streitjahr 35 durch die Veräußerung ihrer Beteiligung an der Firma Ltd. erzielte Veräußerungsgewinn mit in die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage des Gewerbeertrags einzubeziehen ist.

Die Regelung des § 8 b Abs. 6 KStG ist vielmehr über die Vorschrift des § 7 Satz 1 GewStG 36 auch im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft in Form einer Personenhandelsgesellschaft anzuwenden.

I. Gemäß § 14 GewStG i.V.m. § 10 GewStG wird der Steuermessbetrag für den im Gesetz 37 festgelegten Erhebungszeitraum festgesetzt. Dabei ist der Gewerbeertrag, der in dem betreffenden Erhebungszeitraum bezogen worden ist, maßgebend. Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt oder vermindert und die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

1. Im Rahmen der Ermittlung des Gewerbeertrags nach § 7 Satz 1 GewStG ist die Vorschrift 38 des § 8 b KStG zu berücksichtigen. Der Wortlaut der Vorschrift des § 7 Satz 1 GewStG, der beide Möglichkeiten zulässt, also sowohl die Einbeziehung der Regelungen des § 8 b KStG in die Ermittlung des Gewerbeertrags, als auch deren Nichtberücksichtigung, steht nach Auffassung des erkennenden Senats einer Auslegung nicht entgegen, die die Regelungswirkungen des § 8 b Abs. 6 KStG mit in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezieht.

Denn der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des 39 Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn ist, wie sich aus dem Wortlaut des § 7 GewStG ergibt, nur insoweit dem Gewerbeertrag zugrunde zu legen, als er im selben Zeitraum auch bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen ist. Der dem Gewerbeertrag zugrunde liegende Gewinn ist daher um solche Größen zu bereinigen, die

nicht zum Einkommen gehören, denn das Einkommen umfasst als Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer nur die steuerpflichtigen Einkünfte. Einnahmen, die entweder unter keine Einkunftsart fallen oder die aufgrund besonderer gesetzlicher Regelung als steuerfrei behandelt werden, rechnen daher nicht zum Gewerbeertrag (vgl. von Twickel in Blümich, Stand März 2005, § 7 GewStG, Rdn. 111 ff.; Selder in Glanegger/Güroff, 5. Auflage 2002, § 7 GewStG, Rdn. 3).

Erfasst damit der Gewerbeertrag im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG nur denjenigen Gewinn, der auch in ertragsteuerlicher Hinsicht der Besteuerung zugrunde zu legen ist, also bereinigt um die steuerfreien Einnahmen bzw. die nicht berücksichtigungsfähigen Betriebsausgaben, so sind bereits bei der Ermittlung des Gewerbeertrags als Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuerbemessungsbetrages diejenigen gesetzlichen Regelungen zu beachten, die bestimmte Einnahmen von der ertragsteuerlichen Erfassung im Rahmen des Einkommensteuer- bzw. des Körperschaftssteuerrechts freistellen. 40

Dies bedeutet wiederum, dass bei der Ermittlung des Gewinns im Sinne des § 7 GewStG auch § 3 Nr. 40 EStG und § 8 b KStG anzuwenden sind, weil es sich insoweit um sachliche Steuerbefreiungen hinsichtlich bestimmter Einnahmetatbestände handelt (vgl. von Twickel, a.a.O., § 7 GewStG Rdn. 112; Selder, a.a.O., § 7 GewStG Rdn. 3). 41

Diese Rechtslage kommt auch bei einer Personengesellschaft zur Geltung, denn bei ihr bestimmt sich der ertragsteuerlich im Wege der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu ermittelnde Gewinn nach den entsprechenden Gewinnermittlungsvorschriften ihrer Gesellschafter. Auch wenn es sich daher bei der Personengesellschaft um ein selbständiges Gewerbesteuersubjekt handelt, kann der maßgebliche Gewerbeertrag nicht ohne Berücksichtigung der Frage ermittelt werden, inwieweit die betreffenden Einkünfte auch bei den Gesellschaftern ertragsteuerlich erfasst werden. Dem steht auch der Wortlaut des § 7 Satz 1 GewStG nicht entgegen, der gerade mit seiner Bezugnahme auf die ertragsteuerliche Gewinnermittlung außerbilanzielle Korrekturen sowie sachliche und persönliche Steuerbefreiungen nicht ausschließt, sondern vielmehr dafür spricht, auch nur die ertragsteuerlich letztendlich der Besteuerung zu unterwerfenden Einkünfte im Rahmen der Gewerbebesteuerung zu erfassen. 42

Auf der Grundlage dieser rechtlichen Erwägungen muss die Regelung des § 8 b Abs. 6 KStG als eine solche der Gewinnermittlung im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG angesehen werden. Denn die gewerbesteuerlich zu erfassenden Bemessungsgrundlagen können grundsätzlich nicht weiter reichen als die gesondert und einheitlich festzustellenden und den Gesellschaftern zuzurechnenden Einkünfte. Insoweit ist vielmehr von einem Gleichlauf der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Festsetzung des Gewerbesteuerbemessungsbetrags und der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuer auszugehen. Dies entspricht im übrigen auch der ganz herrschenden Auffassung im körperschaftsteuerlichen Fachschrifttum gegangen (vgl. insoweit Watermeyer in Herrmann/Heuer/Raupach, Stand Juli 2004, § 8 b KStG Anmerkung 144; Frotscher in Frotscher/Maas, Stand August 2004, § 8 b KStG Rdn. 28 a, 100, 103; Dötsch/Pung in Dötsch/Eversberg u. a., Stand Oktober 2004, § 8 b KStG Rdn. 117; Gosch, 1. Auflage 2005, § 8 b KStG Rdn. 539 ff.; Menck in Blümich, Stand März 2005, § 8 b KStG Rdn. 147; Kröner in Ernst & Young, Stand April 2004, § 8 b KStG Rdn. 247; alle mit weiteren Nachweisen zur umfangreichen Aufsatzliteratur). 43

2. Für die Anwendbarkeit des § 8 b Abs. 6 KStG bei der Ermittlung des gewerbesteuerpflichtigen Gewerbeertrags auf der Ebene einer zwischengeschalteten Personengesellschaft spricht des weiteren der Normzusammenhang des § 8 b Abs. 6 KStG 44

mit § 8 Nr. 5 sowie § 9 Nr. 2 a bzw. Nr. 7 GewStG. Nach der Zurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG sind die nach § 3 Nr. 40 EStG oder § 8 b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftssteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzung des § 9 Nr. 2 a oder 7 GewStG erfüllen, dem Gewinn aus Gewerbebetrieb gemäß § 7 GewStG wieder hinzuzurechnen. Diese Zurechnungsvorschrift zeigt, dass die Gewinnanteile des § 8 b Abs. 1 des Körperschaftssteuergesetzes in dem nach § 7 GewStG zu ermittelnden Gewerbeertrag gerade nicht enthalten sind. Wäre dies nämlich der Fall, so würde es dieser Zurechnungsvorschrift gerade nicht bedürfen, die betreffenden Gewinnanteile wären nämlich dann bereits kraft der gesetzlichen Anordnung des § 7 GewStG in der Bemessungsgrundlage des Gewerbeertrags enthalten und müssten nicht noch nachträglich hinzugerechnet werden.

Muss das Gesetz für die Gewinnanteile im Sinne des § 8 b Abs. 1 KStG extra eine Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 5 GewStG bestimmen, so bedeutet dies zugleich, dass diejenigen Einnahmen, für die eine Steuerbefreiung im Sinne des § 8 b KStG, also sowohl nach Abs. 1 als auch nach Abs. 2 eingreift, nicht vom Gewerbeertrag im Sinne des § 7 GewStG erfasst werden (so ebenfalls Frotscher, a.a.O., § 8 b KStG Rdn. 28 a). 45

Dem kann auch nicht entgegengehalten werden, dass demgegenüber die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 a GewStG zeige, dass die betreffenden Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft gerade vom Gewerbeertrag im Sinne des § 7 GewStG erfasst werden, da andernfalls eine entsprechende Kürzungsvorschrift im Sinne des § 9 Nr. 2 a GewStG überhaupt nicht erforderlich wäre. 46

Insofern ist vielmehr zu berücksichtigen, dass die Vorschriften des § 8 Nr. 5 GewStG und § 9 Nr. 2 a GewStG einer teleologischen Abstimmung bedürfen, da andernfalls, bei reinem Wortlautverständnis das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg im Sinne des § 9 Nr. 2 a GewStG im Ergebnis leer laufen würde, da, streng genommen, sich beide Vorschriften eigentlich ausschließen, (vgl. Gosch in Blümich, Stand April 2004, § 9 GewStG Rdn. 163 und 293). 47

Das Zusammenspiel der Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG und der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2 a GewStG bewirkt insoweit vielmehr, dass bei einer Beteiligung unter 10 % eine Hinzurechnung stattfindet und dass bei einer Beteiligung ab 10 % eine entsprechende Hinzurechnung unterbleibt. Eine darüber hinausgehende Kürzung hat jedoch nicht zu erfolgen, da die betreffenden Beteiligungserträge bereits nicht im Gewerbeertrag erfasst sind (vgl. zur näheren Abstimmung dieser beiden Vorschriften Hofmeister in Blümich, Stand April 2004, § 8 GewStG Rdn.155). Aus diesem Grunde wird § 9 Nr. 2 a GewStG auch teleologisch reduziert dahingehend ausgelegt, dass das Tatbestandsmerkmal des § 9 Nr. 2 a GewStG "Ansatz der Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns" nicht erfüllt sein muss. Dieses Regelungsdilemma lässt sich mithin nur dahingehend auflösen, dass § 8 Nr. 5 GewStG insoweit als Sonderregelung verstanden wird, die abstrakt auf die Voraussetzung des § 9 Nr. 2 a und Nr. 7 GewStG abstellt. Das Ansatzerfordernis des § 9 Nr. 2 a Satz 1 GewStG letzter Satzteil ist bei einem solchen Verständnis jedoch verzichtbar. 48

Vor diesem Hintergrund kommt dem Verweis in § 8 Nr. 5 GewStG auf § 9 Nr. 2 a bzw. Nr. 7 GewStG nur die Funktion zu, dass eine entsprechende Hinzurechnung nur dann unterbleibt, wenn eine Beteiligung in Höhe von mindestens 10 % an den betreffenden Unternehmen gegeben ist. 49

3. Der Rechtsstandpunkt des erkennenden Senats, dass die Vorschrift des § 8 b Abs. 6 KStG auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auf der Ebene der zwischengeschalteten Personengesellschaft zur Anwendung gelangt, wird insbesondere auch unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck dieser Vorschrift bestätigt. 50

So ist es für den erkennenden Senat nicht überzeugend, folgt man dem Rechtsstandpunkt der Finanzverwaltung, dass bei einer unmittelbaren Beteiligung der Körperschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft entsprechende Veräußerungsgewinne gemäß § 8 b Abs. 2 KStG steuerfrei bleiben sollen, während hingegen bei der Zwischenschaltung einer Personengesellschaft solche Veräußerungsgewinne der Gewerbesteuer unterliegen sollen. Eine Rechtfertigung für diese gewerbesteuerliche Handhabung, allein aus Gründen der Zwischenschaltung der Personengesellschaft, ist für den erkennenden Senat nicht ersichtlich (ebenso Frotscher, a.a.O., § 8 b KStG Rdn. 103; Gosch, a.a.O., § 8 b KStG Rdn. 542). 51

Der Sinn und Zweck der Vorschrift des § 8 b KStG spricht dafür, Veräußerungsgewinne im Sinne des § 8 b Abs. 2 KStG nicht nur von der Körperschaftssteuer freizustellen, sondern auch gewerbesteuerfrei zu belassen. Um zu vermeiden, dass bei längeren Beteiligungsketten mit mehreren zwischengeschalteten Gesellschaften auf jeder Stufe der Ausschüttung eine weitere steuerliche Belastung hinzukommt, regeln § 8 b Abs. 1 bzw. Abs. 2 KStG, dass diese Zwischenausschüttungen aus dem zu versteuernden Einkommen des Ausschüttungsempfängers ausgeschieden werden, soweit es sich dabei um eine Körperschaft handelt. Über § 8 b Abs. 6 Satz 1 KStG hat der Gesetzgeber diese Begünstigung auch auf die Fälle ausgedehnt, in denen eine Personengesellschaft zwischengeschaltet ist. Warum diese Zielsetzung des Gesetzgebers nur die ertragsteuerliche Ebene erfassen soll, jedoch nicht die gewerbesteuerliche Ebene, ist für den Senat nicht erkennbar (so auch FG Düsseldorf, Beschluss vom 12.01.2004 17 V 5799/03 A(G), EFG 2004, 849; das FG Düsseldorf hat es in dem vorgenannten Beschluss als ernstlich zweifelhaft angesehen, dass die Regelung des § 8 b Abs. 6 KStG bei der Ermittlung des Gewerbebetrags einer zwischengeschalteten Personengesellschaft nicht anzuwenden sein soll). 52

4. Gestützt wird die Rechtsauffassung des erkennenden Senats letztlich auch durch den Umstand, dass die Steuerbefreiungsvorschrift des § 8 b KStG bereits im Rahmen des Gewinnfeststellungsverfahrens Berücksichtigung zu finden hat. Zwar besteht insoweit derzeit noch Unsicherheit darüber, inwieweit die Befreiung entsprechender Beteiligungseinkünfte der Körperschaft bereits bei der Feststellung der Einkünfte selbst zu berücksichtigen ist (Nettomethode), oder als andere, mit diesen Einkünften zu berücksichtigende Besteuerungsgrundlage im Sinne des § 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO festgestellt werden muss (Bruttomethode) bzw. nur nachsichtlich dem Finanzamt mitzuteilen ist. 53

Insoweit sprechen jedoch die überzeugenderen Gründe dafür, dass gemäß §§ 179, 180 Abs. 1 Nr. 2 a AO der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende steuerpflichtige Gewinnanteil verbindlich im Verfahren zur einheitlichen und gesonderten Feststellung im Sinne der Nettomethode festzustellen ist (vgl. Watermeyer in Hermann/Heuer/Raupach, Stand Juli 2004, § 8 b KStG Rdn. 153 ff.). Die Auffassung, wonach die an die Person des Mitunternehmers geknüpfte Steuerbefreiung erst beim letzten Anteilseigner in der Beteiligungskette vorgenommen werden könne und nicht bereits auf der Ebene der Mitunternehmerschaft im Rahmen der einheitlichen gesonderten Feststellung Anwendung finde, kann insoweit nicht durchgreifen. Dies ergibt sich daraus, dass § 8 b Abs. 6 KStG keine persönliche, sondern eine durch das Körperschaftsteuersystem technisch gebotene Steuerbefreiung darstellt. Grundsätzlich werden im Rahmen der einheitlichen und 54

gesonderten Gewinnfeststellung auch Feststellungen über die Steuerbarkeit und Steuerpflicht von Einkünften getroffen (vgl. Söhn in Hübschmann/Hepp/Spittaler, Stand März 2005, § 180 AO Rdn. 161). Dazu gehört auch die Berücksichtigung von Steuerbefreiungen bei der Ermittlung des Gewinnanteils selbst. Da insoweit die Berücksichtigung der sachlichen Steuerbefreiung des § 8 b KStG bereits im Rahmen der Gewinnermittlung ansetzt, sind die entsprechenden Feststellungen auch bereits im Rahmen der einheitlichen gesonderten Feststellung zu treffen (so auch Glanegger/Güroff, GewStG, 5. Auflage 2002, § 8 Nr. 5 Rdn. 2; Dötsch/Pung in Dötsch/Eversberg u.a., Stand Oktober 2004, § 8 b Rdn. 124; Brandis, EFG 2004, 850/851).

Diese somit im Rahmen der einheitlichen gesonderten Gewinnfeststellung erfassten Besteuerungsgrundlagen im Sinne von Steuerbefreiungstatbeständen, die zur Ermittlung des letztlich steuerpflichtigen Einkommens der Gesellschafter führen, sind auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags als maßgeblich anzusehen. 55

Auch vor dem Hintergrund der Ausgestaltung des Verfahrens zur einheitlichen gesonderten Gewinnfeststellung unter Berücksichtigung der Steuerbefreiungstatbestände des § 3 Nr. 40 EStG sowie des § 8 b KStG ist daher festzustellen, dass auch bei der Mitunternehmerschaft Steuerbefreiungstatbestände der Mitunternehmer, gleichgültig ob natürliche Person oder Körperschaft, auf die Ermittlung des Gewerbeertrags der Mitunternehmerschaft, der Personenhandelsgesellschaft, durchschlagen. 56

II. Soweit der Beklagte gestützt auf das Schreiben des BMF vom 28.04.2003 (BStBl. I 2003, 292, Tz. 57/58) den Standpunkt vertritt, dass die spezielle Steuerbefreiungsvorschrift des § 8 b KStG zwar für die Kapitalgesellschaft als Mitunternehmer Geltung beanspruchen könne, nicht jedoch für die Feststellung des Gewerbeertrags auf der Ebene der Mitunternehmerschaft, so ist dieser Rechtsstandpunkt des Beklagten nicht überzeugend. 57

1. Soweit der Beklagte zur Begründung seines Rechtsstandpunktes darauf hinweist, dass die Mitunternehmerschaft ein eigenständiges Gewerbesteuersubjekt sei, auf das die Gewinnermittlungsvorschrift des § 8 b KStG nicht anwendbar sei, jene Vorschrift sich vielmehr auf die Gewinnermittlung auf der Ebene der Körperschaft beziehe und eben nicht auf die Ebene der Mitunternehmerschaft, so vermag dieser Einwand nicht zu überzeugen. 58

So steht dem zum einen entgegen, dass die Erhebung der Gewerbebesteuer auf der Ebene der Mitunternehmerschaft gerade nicht unabhängig von den persönlichen Verhältnissen der Gesellschafter, d. h. der Mitunternehmer erfolgt. Zudem beruht § 8 b Abs. 6 KStG auf dem Gedanken, dass es für die Anwendung der Absätze 1 – 5 dieser Vorschrift nicht auf die Personengesellschaft, sondern auf die Person des Gesellschafters ankommt. Die Einkünfte aus Bezügen, Veräußerungs- und ähnlichen Gewinnen gehören, jedenfalls soweit Körperschaften beteiligt sind, nicht zu den Einkünften, die nach § 7 GewStG Grundlage für die Ermittlung des Gewerbeertrags sind (vgl. Frotscher, a.a.O., § 8 b Rdn. 103). Damit liegt aber schon bereits auf der Ebene der Mitunternehmerschaft keine gewerbsteuerliche Besteuerungsgrundlage vor. Dies hat auch insbesondere nichts mit der Frage der eigenständigen gewerbsteuerlichen Subjekteigenschaft der Personengesellschaft zu tun. Vielmehr kann die gewerbsteuerlich zu erfassende Bemessungsgrundlage grundsätzlich nicht weiter gehen als die gesondert festzustellenden und den Gesellschaftern zuzurechnenden Einkünfte. Es besteht auch insoweit kein systematischer Grund, über eine Personengesellschaft bezogene Veräußerungsgewinne steuerlich zu belasten, während direkt bezogene Einkünfte steuerlich nicht erfasst werden (vgl. Frotscher, a.a.O., § 8 b KStG Rdn. 103). 59

Insoweit hat für die Ermittlung des Gewerbeertrags im Sinne des § 7 Satz 1 GewStG zu gelten, dass ebenso wie für die Ermittlung der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer auch für die Ermittlung der Gewerbesteuer die Steuerfreiheit von Einnahmen, gleich ob nach § 3 EStG, nach § 3 c EStG oder nach § 8 b KStG zu beachten ist (vgl. Selder in Glanegger/Güroff, 5. Auflage 2002, § 7 Rdn. 2).

2. Der Beklagte kann sich zur Stützung seiner Rechtsauffassung auch nicht auf die mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2004 in Kraft getretene Vorschrift des § 7 Satz 4 GewStG berufen. Die im Rahmen des EU-Richtlinienumsetzungsgesetzes (BGBL. I 3310) in das Gewerbesteuergesetz aufgenommene Vorschrift des § 7 Satz 4 sieht vor, dass die Vorschriften des § 3 Nr. 40 i.V.m. § 3 c Abs. 2 EStG bzw. § 8 b KStG auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft anzuwenden sind. 61

Zwar könnte die Aufnahme dieser Vorschrift in das Gewerbesteuergesetz darauf hindeuten, dass erst mit Beginn des Erhebungszeitraums 2004 eine entsprechende Berücksichtigung der Steuerbefreiungsvorschriften der §§ 3 Nr. 40 EStG bzw. 8 b KStG zur Anwendung kommen könnte. 62

Die Aufnahme dieser Vorschrift sagt jedoch nichts darüber aus, inwieweit die Regelung tatsächlich konstitutive, d. h. rechtsbegründende Wirkung hat oder ihr nur eine aus Gründen der Streitvermeidung gebotene deklaratorische Klarstellung zukommt. 63

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die ursprünglich im Referentenentwurf vorgesehene Regelung vorsah, dass die Vorschrift des § 8 b Abs. 1 - 5 KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags einer Mitunternehmerschaft nicht anzuwenden sei (vgl. hierzu Gosch, a.a.O. § 8 b Rdn. 539/540). 64

Sollte sich daher der Gesetzgeber ursprünglich veranlasst gesehen haben, gerade die Nichtgeltung des § 8 b KStG im Zusammenhang mit der Ermittlung des Gewerbeertrags regeln zu müssen, so würde diese gerade dafür sprechen, dass auch ohne eine ausdrückliche gesetzliche Regelung davon auszugehen gewesen ist, dass § 8 b KStG auch auf die Ermittlung des Gewerbeertrags auf der Ebene der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 7 GewStG anzuwenden ist. 65

Dementsprechend führt auch Gosch (a.a.O., § 8 b KStG Rdn. 540) aus, dass die ursprünglich vorgesehene Neuregelung keine klarstellende, sondern eine konstitutive gewesen wäre. Denn die Weiterschaltung der in § 8 b Abs. 1 und Abs. 2 angeordneten Steuerfreiheit von Dividenden und Veräußerungsgewinnen habe über § 7 Satz 1 GewStG grundsätzlich auch für die Gewerbesteuer der als Mitunternehmerin beteiligten Kapitalgesellschaft zu gelten. 66

Somit ist im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte des § 7 Satz 4 GewStG auch nicht der Rückschluss gerechtfertigt, dass die Existenz dieser Vorschrift, die die Anwendbarkeit des § 8 b KStG auf die Ermittlung des Gewerbeertrags auf der Ebene der Mitunternehmerschaft ab dem Erhebungszeitraum 2004 anordnet, gerade belege, dass für Zeiträume vor Inkrafttreten dieser Vorschrift eine Anwendbarkeit nicht gegeben gewesen ist. 67

III. Der vom Beklagten zugrunde gelegte Gewerbeertrag ist mithin um den in Ansatz gebrachten Veräußerungsgewinn in Höhe von 391.796,84 € zu vermindern. Es ergibt sich mithin ein Gewerbeertrag vor Verlustabzug in Höhe von ./. 23.230 € (368.567 € ./. 391.796 €) von dem der Gewerbesteuermessbetrag zu bestimmen ist. Dem Beklagten wird gemäß § 100 Abs. 2 FGO aufgegeben, den Gewerbesteuermessbetrag nach dieser Maßgabe zu neu berechnen und den geänderten Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin neu bekannt zu 68

geben.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.	69
V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus § 115 FGO in Verbindung mit § 709 ZPO.	70
VI. Der Senat lässt die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zu, da zu der entscheidungserheblichen Rechtsfrage bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung und selbst keine finanzgerichtliche Rechtsprechung vorliegt und die Entscheidung des Senats von der Auffassung der Finanzverwaltung gemäß BMF-Schreiben vom 28.04.2003 (BStBl I 2003, 292) abweicht.	71