

---

**Datum:** 04.12.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 4. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 9 K 149/17 F  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2019:1204.9K149.17F.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2012 und die Eigenheimzulage 2012 vom 8.8.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2016 wird dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag mit 6.040.020 € und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer mit 22.952.080 € festgestellt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden gegeneinander aufgehoben. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen werden nicht erstattet.

Die Revision wird zugelassen.

---

Tatbestand	1
Streitig ist zwischen den Beteiligten der Maßstab bei der Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags und der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer bei Anwendung des § 35 Abs. 2, 4 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG 2009).	2
In den Jahren 2012 und 2013 waren an der Klägerin, einer KGaA, drei persönlich haftende Gesellschafter beteiligt, nämlich Herr C (Beigeladener zu 1.), die A D GmbH & Co. KG (Beigeladene zu 2.) sowie die A E GmbH. Die letztgenannten Gesellschaften erhielten eine gewinnunabhängige Haftungsvergütung von 12.500 € bzw. 6.475 € pro Jahr. Herr C bekam	3

im Jahre 2012 eine Gesamtvergütung von 17.971.719 € (Tantieme als gewinnabhängige Vergütung 17.458.150 € und Pkw-Überlassung/Pensionsanspruch als gewinnunabhängige Vergütung 512.569 €) und im Jahre 2013 in Höhe von 16.611.789,55 € (Tantieme als gewinnabhängige Vergütung 15.639.450 € und Pkw-Überlassung/Pensionsanspruch als gewinnunabhängige Vergütung 972.339,55 €).

In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrages und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer für 2012 und 2013 teilte die Klägerin die anteilig auf Herrn C und die A D GmbH & Co. KG entfallenden Feststellungsgrundlagen unter Einbeziehung dieser Vergütungen in den Verteilungsschlüssel auf. Die A E GmbH, der aufgrund ihrer Rechtsform keine Steuerermäßigung nach § 35 EStG 2009 zusteht, berücksichtigte sie in den Feststellungserklärungen nicht. 4

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) stellte mit dem Bescheid zur Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung vom 22.10.2014 den Gewerbesteuermessbetrag der Klägerin für 2012 in einer Höhe von 5.754.120 € und den hiervon auf Herrn C entfallenden Anteil auf 356.770 € sowie den auf die KG entfallenden Anteil auf 250 € fest. Den „Anteil am Messbetrag x 3,8“ stellte es für Herrn C mit 1.355.730 € und für die KG mit 950 € fest. In dem entsprechenden Bescheid für das Jahr 2013 vom 22.10.2014 stellte es den Gewerbesteuermessbetrag mit 0 €, die Anteile des Herrn C und der KG an dem Gewerbesteuermessbetrag sowie deren „Anteil am Messbetrag x 3,8“ jeweils in Höhe von 0 € fest. 5

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung änderte das FA die Gewerbesteuermessbescheide der Klägerin. Es setzte am 17.8.2016 Gewerbesteuermessbeträge in Höhe von 6.267.520 € für 2012 und 2.927.520 € für 2013 fest. Ferner vertrat es die Auffassung, für die Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen i.S. des § 35 EStG 2009 sei auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abzustellen. Nicht zu berücksichtigen seien Vorabgewinne sowie gewinnabhängige und gewinnunabhängige Sondervergütungen. Im Streitfall seien die Besteuerungsgrundlagen daher für die persönlich haftenden Gesellschafter in Höhe von 0 € festzustellen. Diese Rechtsauffassung setzte das FA durch Änderungsbescheide vom 8.8.2016 um. Für das Jahr 2012 stellte es die anteiligen Besteuerungsgrundlagen gemäß § 35 EStG 2009 für Herrn C und die A D GmbH & Co. KG jeweils mit 0 € fest und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Hinsichtlich des Jahres 2013 hob das FA lediglich den Vorbehalt der Nachprüfung auf. 6

Hiergegen legte die Klägerin Einspruch ein. Diesen wies das FA durch Einspruchsentscheidung vom 13.12.2016 als unbegründet zurück. Bei einer KGaA führe allein der auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Teil des Gewerbesteuermessbetrages zu einer Steuerermäßigung gemäß § 35 Abs. 1 EStG 2009. Für die erforderliche Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrages gelte die Regelung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009. Zur Ermittlung des auf den persönlich haftenden Gesellschafter der KGaA entfallenden Gewerbesteuermessbetrags müsse wie bei einem Mitunternehmer auf den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel abgestellt werden. Demnach sei das Verhältnis seines allgemeinen Gewinnanteils an der Gesellschaft, soweit er nicht auf seine Anteile am Grundkapital (Kommanditaktien) entfalle, zum Gesamtgewinn der KGaA maßgebend. Sondervergütungen dürften bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels nicht berücksichtigt werden. Erhalte der persönlich haftende Gesellschafter neben seiner Ausschüttung auf seine Anteile am Grundkapital beispielsweise nur eine Tätigkeitsvergütung, betrage sein anteiliger Gewerbesteuermessbetrag immer 0 €. Für die Beschränkung des Abzugs auf die Höhe der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer i.S. des § 35 Abs. 1 Satz 5 EStG 2009 gelte 7

Entsprechendes (Hinweis auf Rz. 27 des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 3.11.2016, BStBl I 2016, 1187).

Nach diesen Grundsätzen, an die das FA gebunden sei, müsse bei der Feststellung des anteilig auf Herrn C und die A D GmbH & Co. KG entfallenden Teils am Gewerbesteuermessbetrags und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer die Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel vorgenommen und die Sondervergütungen außer Ansatz gelassen werden. Die Anteile der beiden Vorgenannten seien daher zutreffend mit 0 € festgestellt worden, denn an dem nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zu verteilenden Gewinn hätten die beiden keinen Anteil gehabt. 8

Dem Vorbringen der Klägerin, der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel nach § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 gelte nur für Mitunternehmer, und wegen der strengen Differenzierung zu persönlich haftenden Gesellschaftern einer KGaA könne gerade nicht mit einer Gesamtschau der streitigen Regelungen in § 35 EStG 2009 argumentiert werden, vermöge das FA nicht zu überzeugen. Zwar beschäftige sich § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 im Wortlaut nur mit dem Mitunternehmer; § 35 Abs. 4 EStG 2009 verweise aber für die Frage der Aufteilung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer bei einer KGaA auf § 35 Abs. 2 EStG 2009. Aus dem Gesamtzusammenhang der Regelungen in § 35 Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 EStG 2009 folge damit, dass § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 auch als Rechtsgrundlage zur Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrages bei den persönlich haftenden Gesellschaftern einer KGaA heranzuziehen sei (Hinweis auf Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach, § 35 EStG Rz. 68; Schmidt/Wacker, EStG, § 35 Rz. 10, 22; Blümich/Rohrlack-Soth, § 35 EStG Rz. 63). § 35 Abs. 4 EStG 2009 sei in seiner Bedeutung nicht auf die Anordnung einer gesonderten Feststellung reduzierbar. Abs. 4 ergänze Abs. 2 vielmehr dahingehend, dass auch der Anteil des persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA an der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel aufzuteilen und als Prozentsatz (Abs. 2 Satz 4) gesondert und einheitlich festzustellen sei. 9

Der Gesetzgeber sei bewusst von einer Berücksichtigung der Sondervergütungen abgerückt. Im ursprünglichen Gesetzesentwurf sei eine eigenständige Regelung für die KGaA vorgesehen gewesen, wonach sich der anteilige Gewerbesteuermessbetrag aus dem Verhältnis des dem persönlich haftenden Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG 2009 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter zuzüglich des Gewinns der KGaA habe ergeben sollen (Hinweis auf BTDrucks. 14/2683, 6 f.). Diese Vorschrift sei auf Vorschlag des Finanzausschusses vollständig entfallen. Stattdessen sei die für Mitunternehmerschaften und den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA gleichermaßen geltende Anknüpfung an den Gewinnverteilungsschlüssel gesetzlich geregelt worden (BTDrucks. 14/3366, 19 f.). 10

Ohne Erfolg bleibe auch der Hilfsantrag der Klägerin auf Einbeziehung zumindest der gewinnabhängigen Sondervergütungen. Das BMF-Schreiben vom 22.12.2009, auf dessen Rz. 29 sich die Klägerin zur Begründung des Hilfsantrags gestützt habe, sei -- ohne Übergangsregelung-- aufgehoben worden. Das nunmehr geltende BMF-Schreiben vom 3.11.2016, BStBl I 2016, 1187, enthalte in Rz. 27 eine Regelung, wonach Sondervergütungen --gleich ob gewinnunabhängig oder gewinnabhängig-- bei der Ermittlung des Aufteilungsschlüssels für den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA nicht zu berücksichtigen seien. 11

Mit der daraufhin erhobenen Klage trägt die Klägerin vor, dass nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2009 bei Mitunternehmerschaften oder einer KGaA der Gewerbesteuermessbetrag, die 12

tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen seien. Dabei richte sich gemäß § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels. Nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut sei in Satz 2 dieser Vorschrift bei dem Aufteilungsschlüssel nur der Mitunternehmer, nicht aber der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA erfasst worden. Da das Gesetz eine strenge Differenzierung zwischen den einzelnen Absätzen in § 15 EStG 2009 und § 35 EStG 2009 zwischen Mitunternehmern und persönlich haftenden Gesellschaftern einer KGaA vornehme, sei somit bei persönlich haftenden Gesellschaftern einer KGaA gerade nicht der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel anzuwenden. Die anteilige Zurechnung müsse bei diesem deshalb auf seine gesamte Vergütung erfolgen.

Die Regelung des § 35 Abs. 4 EStG 2009 sei durch das UntStReformG 2008 eingefügt worden. Für die Ermittlung der Steuerermäßigung diene die spätere Festsetzung der Gewerbesteuer durch die Gemeinde als Grundlagenbescheid. Weiche die später durch die Gemeinde festgesetzte Gewerbesteuer von der zunächst vorläufig zugrunde gelegten Gewerbesteuer für Zwecke der Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 EStG 2009 ab, so komme den Gewerbesteuerbescheiden insoweit eine Grundlagenfunktion zu und die Einkommensteuerbescheide seien zu ändern. Durch das UntStReformG 2008 sei in § 35 Abs. 4 EStG 2009 somit geregelt worden, dass die in den Abs. 2 und 3 getroffenen Regelungen hinsichtlich des Aufteilungsmaßstabs und der örtlichen Zuständigkeit der für die Veranlagung erforderlichen Angaben bei Mitunternehmerschaften oder KGaA gleichermaßen für die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer Anwendung fänden. Der Auffassung des FA, dass hiermit auch der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel für den persönlich haftenden Gesellschafter zur Anwendung komme, könne nicht gefolgt werden. Hätte der Gesetzgeber dies gewollt, wäre eine Änderung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 notwendig geworden.

13

Es ergebe sich im Übrigen aus dem Gesetzeszweck, dass der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel bei dem persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA nicht der gewollte Aufteilungsmaßstab sein könne. Bei einer Mitunternehmerschaft erscheine der Gewinnverteilungsschlüssel als Maßstab sachgerecht. Bei der KAaA ergäben sich Abweichungen, da deren Gewinn nicht zu 100 % von den Gesellschaftern zu versteuern sei, die KGaA vielmehr selbst Steuersubjekt der Körperschaftsteuer sei, soweit ihr Gewinn nicht auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfalle. Für diesen erheblichen Teil des Gewinns scheide eine Anrechnung nach § 35 EStG 2009 von vornherein aus. Lediglich die Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafter und die auf sie entfallenden Vergütungen könnten steuerlich begünstigt sein. Einen allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel für diese begrenzte Teilmenge des Gewerbeertrags der KGaA gebe es gerade nicht, denn die Gewinnanteile und Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter hätten den Gewinn der KGaA ja gerade als Betriebsausgaben gemindert. Eine Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel sei angesichts dessen gerade nicht sachgerecht. Als allein sachgerechter Maßstab verbleibe die Aufteilung des Gewerbeertrags im Verhältnis der Einkünfte gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG 2009 zum Gewerbeertrag der KGaA insgesamt.

14

Der BFH habe auch hinsichtlich des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels bei Mitunternehmerschaften entschieden, dass dieser verfassungsgemäß sei, allerdings nur, solange es sich um einen sachgerechten Maßstab handele (Hinweis auf BFH-Urteile vom

15

14.1.2016 IV R 56/14, DStR 2016, 1094, und BFH-Beschluss vom 30.5.2012 IV B 114/11, BeckRS 2012, 95567). Eine Anrechnung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel bei der KGaA lasse die Anrechnung in der Praxis leer laufen und führe zu unangemessenen Ergebnissen.

Während des Klageverfahrens hat das FA am 5.10.2017 einen Änderungsbescheid für 2012 über den Gewerbesteuermessbetrag erlassen, in dem es von einem Gewerbeertrag in Höhe von 172.572.340,00 € ausgegangen ist und einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 6.040.020 € festgesetzt hat. 16

Darüber hinaus hat das FA in der mündlichen Verhandlung einen geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensteuer 2013 dahingehend erlassen, dass der Gewerbesteuermessbetrag auf 2.922.520 € und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer auf 11.124.580 € festgestellt worden sind. Im Übrigen ist es bei den bisherigen Feststellungen verblieben. 17

Die Klägerin beantragt, 18

- 1. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2012 und die Eigenheimzulage 2012 vom 8.8.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2016 dahingehend zu ändern, dass 120

1.1. der Gewerbesteuermessbetrag mit 6.040.020 € festgestellt wird, 21

1.2. festgestellt wird, dass hiervon 628.766,10 € auf Herrn C und 604 € auf die A D GmbH & Co. KG entfallen, 22

1.3. die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer mit 22.952.080 € festgestellt wird und 23

1.4. der Anteil des Herrn C hieran in Höhe von 2.389.315 € und der A D GmbH & Co. KG in Höhe 2.295 € festgestellt wird; 24

- 2. den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2013 vom 4.12.2019 dahingehend zu ändern, dass 226

2.1 festgestellt wird, dass von dem Gewerbesteuermessbetrag 581.405,45 € auf Herrn C und 292,75 € auf die A D GmbH & Co. KG entfallen, 27

2.2 der Anteil des Herrn C an der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer in Höhe von 2.209.345 € und der Anteil der A D GmbH in Höhe von 1.112,50 € festgestellt wird; 28

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 29

Das FA beantragt, 30

die Klage abzuweisen, 31

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 32

Die Beigeladenen haben keine Anträge gestellt. 33

Das FA verweist zunächst auf seine Einspruchsentscheidung und trägt darüber hinausgehend vor, dass § 35 Abs. 4 EStG 2009 für die Aufteilung der tatsächlich gezahlten Gewerbesteuer ausdrücklich den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel vorsehe.	34
Das FA weist darüber hinaus darauf hin, dass der Gesetzgeber seine ursprüngliche Konzeption, für die anteilige Entlastung sowohl bei der Mitunternehmerschaft als auch beim Komplementär der KGaA auf den Anteil an den Einkünften abzustellen, aufgegeben habe. Nach den Empfehlungen des Finanzausschusses habe er sich dann ausdrücklich für eine Aufteilung nach dem Gewinnverteilungsschlüssel entschieden und die Aufteilung seinerzeit in § 35 Abs. 3 EStG geregelt. Für die KGaA habe er dafür lediglich eine Ergänzung in § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG aufgenommen (Hinweis auf BTDrucks. 14/3366, 19 f.). Hierdurch sei die Gesetzeslage unklar gewesen. Diese Unklarheit sei durch die spätere ausdrückliche Aufnahme des Komplementärs der KGaA in Abs. 1 Nr. 2 und Abs. 2 Satz 1 und Abs. 4 beseitigt worden.	35
Auch wenn die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA keine Mitunternehmer seien, seien sie nach der Rechtsprechung des BFH doch wie Mitunternehmer zu behandeln (Hinweis auf BFH-Urteil vom 21.6.1989 X R 14/88, Rz. 22, m.w.N.). Die Kommanditaktionäre erzielten Kapitaleinkünfte; hinsichtlich der Komplementäre bestehe indes ein Gleichklang zwischen den Gesellschaftsformen.	36
Von einer typisierenden Benachteiligung der KGaA könne keine Rede sein, da die Beeinflussung der „Gewinnanteile“ durch Haftungs- und Tätigkeitsvergütungen durch die jeweilige Vertragsgestaltung beeinflussbar sei. Vielmehr bevorzuge die Auffassung der Klägerin die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA gegenüber den Komplementären einer KG, obwohl auch Erstere wie Mitunternehmer behandelt werden sollten.	37
Der Sach- und Streitstand ist am 20.5.2019 mit den Beteiligten erörtert worden; wegen der Einzelheiten wird auf den Inhalt des Protokolls Bezug genommen.	38
Die mündliche Verhandlung des vorliegenden Rechtsstreits hat am 4.12.2019 stattgefunden. In dieser hat der Senat die Kommanditisten C und die A D GmbH & Co KG gemäß § 60 Abs. 3 FGO notwendig beigelegt. Ferner hat das FA den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2013 – wie bereits dargelegt – geändert. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Protokoll Bezug genommen.	39
Entscheidungsgründe	40
Die zulässige Klage ist nur teilweise begründet. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2012 und die Eigenheimzulage 2012 vom 8.8.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2016 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit darin der Gewerbesteuermessbetrag und die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer entweder nicht oder unter sinngemäßer Übernahme der früheren Feststellung mit Bescheid vom 22.10.2014 festgestellt worden ist. Zutreffend ist eine Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags in Höhe von 6.040.020 € (dazu unter I.); aufgrund des Antrags der Klägerin ist die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer zudem mit 22.952.080 € festzustellen (dazu unter II.). Im Übrigen sind die Feststellungsbescheide rechtmäßig und verletzen die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO; dazu unter III.).	41
	42

I. § 35 Abs. 1 EStG 2009 sieht unter näheren Voraussetzungen eine Ermäßigung der Einkommensteuer bei Einkünften aus Gewerbebetrieb vor. Bei Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009 oder bei Kommanditgesellschaften auf Aktien i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2009 ist der Betrag des Gewerbesteuermessbetrages, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen (§ 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2009).

Hiervon ausgehend war im Streitfall der Gewerbesteuermessbetrag 2012 in Höhe von 6.040.020 € einheitlich und gesondert gemäß § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2009 festzustellen. Die Höhe des zu übernehmenden und damit festzustellenden Gewerbesteuermessbetrags ergibt sich aus dem Änderungsbescheid über den Gewerbesteuermessbetrag vom 5.10.2017. 43

Die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer war nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2009 in Höhe von 22.952.080 € festzustellen. Angesichts des auf den Höchstbetrag des 3,8-fachen des Gewerbesteuermessbetrags (vgl. § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009) gedeckelten Antrags erübrigen sich weitere Feststellungen des Senats zu der Frage, um wie viel höher die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer (unter Berücksichtigung der Zerlegung des Messbetrages auf die verschiedenen Gemeinden) gelegen hat. Über das mit dem Antrag identische Begehren der Klägerin darf der Senat nicht hinausgehen (vgl. § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO). Dass die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer zumindest das 3,8-fache des Gewerbesteuermessbetrags beträgt, ist zwischen den Beteiligten unstrittig. 44

II. Im Übrigen hat das FA zutreffend den Anteil des Beigeladenen zu 1. und der Beigeladenen zu 2. an dem Gewerbesteuermessbetrag und der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer in entsprechender Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel und nicht --wie die Klägerin begehrt-- unter Einbeziehung der gewinnabhängigen Sondervergütungen festgestellt, so dass diese Feststellungsbeträge in den Jahren 2012 und 2013 jeweils 0 € (bzw. 0 %) betragen. 45

1. Bei Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009 oder bei Kommanditgesellschaften auf Aktien i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2009 ist der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil am festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag maßgebend (§ 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009) und auch dieser ist --wie bereits dargelegt-- gesondert und einheitlich festzustellen (§ 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2009). Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinne sind nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009). Dabei sind unter Vorabgewinnen im vorgenannten Sinne nicht nur steuerrechtliche Sondervergütungen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu verstehen, sondern auch gewinnabhängige Vorabgewinnanteile (BFH-Beschluss vom 7.4.2009 IV B 109/08, BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116). Für die Aufteilung und die Feststellung der tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer bei Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009 und bei Kommanditgesellschaften auf Aktien i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2009 gilt u.a. § 35 Abs. 2 EStG 2009 entsprechend (§ 35 Abs. 4 EStG 2009). 46

2. Von diesen Maßgaben ausgehend ist im vorliegenden Fall der anteilig auf die Beigeladenen entfallende Gewerbesteuermessbetrag und die anteilig tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ohne Einbeziehung von Sondervergütungen festzustellen (wie hier BMF-Schreiben vom 3.11.2016, BStBl I 2016, 47

1187 Rz. 27; Blümich/Rohrlack, § 35 EStG Rz. 63, 79; Gerg in Kirchhof/Kulosa/Ratschow, BeckOK EStG, § 35 Rz. 128, 175; Gosch/Schindler in Kirchhof, EStG, 18. Aufl. 2019, § 35 Rz. 22; Levedag in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 35 EStG Rz. 126, 157; Schmidt/Wacker, EStG, 38. Aufl. 2019, § 35 Rz. 32; Wendt, Finanz-Rundschau --FR-- 2008, 578). Das führt dazu, dass beide vorgenannten Feststellungsbeträge in den Streitjahren jeweils mit 0 € (bzw. mit 0 %) festzustellen sind.

Zwar mag der Klägerin dahingehend Recht zu geben sein, dass das Gesetz insoweit lückenhaft erscheint, als es für die persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA keinen ausdrücklichen Aufteilungsmaßstab vorgibt. Die Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel ergibt sich indes aus der Gesetzessystematik und unter zusätzlicher Heranziehung der Gesetzeshistorie. 48

a) Der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA wird nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2009 einem Mitunternehmer gleichgestellt. Für beide Personengruppen wird angeordnet, dass der Gewerbesteuermessbetrag, die tatsächlich zu zahlende Gewerbesteuer und der auf die einzelnen Mitunternehmer oder auf die persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Anteil gesondert und einheitlich festzustellen sind. Diese Gleichstellung beider Personengruppen stellt eine gesetzgeberische Grundentscheidung dar, die auch im übrigen Gesetzestext wiederholt zum Ausdruck kommt, so in § 35 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und Abs. 4 EStG 2009. Gilt aber für Mitunternehmer eine Aufteilung nach dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel, bei der Vorabvergütungen und Sondervergütungen nicht einzubeziehen sind, so führt der bereits im Wortlaut der Norm angelegte gesetzgeberisch gewollte Gleichklang dazu, dass auch bei den persönlich haftenden Gesellschaftern einer KGaA eine dementsprechende Aufteilung vorzunehmen ist. Insofern ist auch erklärbar, warum das Gesetz neben § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 keinen weiteren Aufteilungsschlüssel benennt. Demgegenüber will die Klägerin einen Verteilungsschlüssel anwenden, der im Gesetzeswortlaut nicht angelegt ist. 49

b) Für die sinngemäße Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 auf persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA spricht des Weiteren die Gesetzeshistorie. 50

Bis zum Inkrafttreten des Unternehmensteuerreformgesetz 2008 (UntStReformG 2008) vom 14.8.2007 (BGBl. I 2007, 1912) wurde die KGaA in § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2002 a.F. noch als Mitunternehmerschaft i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG 2002 bezeichnet. Bis dahin galt für persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA allein schon deshalb der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel als Aufteilungsmaßstab, weil die KGaA als Mitunternehmerschaft gesehen wurde und § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2002 an den „Anteil eines Mitunternehmers“ anknüpfte (vgl. Wendt, FR 2000, 1173, 1180). Dass der Gesetzgeber hieran durch das UntStReformG 2008 etwas ändern wollte, kann den Materialien nicht entnommen werden. Vielmehr weist die Entstehungsgeschichte des § 35 EStG darauf hin, dass der Gesetzgeber im Zeitpunkt der Einfügung dieser Norm durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23.10.2000 (Steuersenkungsgesetz – StSenkG -, BGBl. I 2000, 1433) bewusst sowohl bei Mitunternehmerschaften als auch bei KGaA Vorabgewinnanteile im Rahmen der Anteilsberechnung nicht einbeziehen wollte. § 35 Abs. 1 Nr. 2 und 4 EStG i.d.F. des damaligen Gesetzesentwurfs der Fraktionen der SPD und Bündnis 90/DIE GRÜNEN sowie der Bundesregierung (BTDrucks. 14/2486, 6 f. bzw. 14/3074) sahen eine Anteilsberechnung nach „dem Verhältnis des dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der Mitunternehmerschaft“ bzw. nach „dem Verhältnis des dem persönlich haftenden 51

Gesellschafter zuzurechnenden Gewinnanteils zuzüglich der von ihm erzielten Vergütungen im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 zur Summe aller Gewinnanteile und aller Vergütungen der persönlich haftenden Gesellschafter zuzüglich des Gewinns der Kommanditgesellschaft auf Aktien“ vor. Dies wurde im Schrifttum sowohl in Bezug auf die Mitunternehmerschaft als auch hinsichtlich der KGaA kritisiert, insbesondere weil die Gewerbesteuer (bezogen auf den Gewinn zuzüglich der gewährten Vergütungen im vorgenannten Sinne) den jeweiligen Mitunternehmer bzw. den persönlich haftenden Gesellschafter möglicherweise (d.h. vorbehaltlich etwaiger anderweitiger Abreden zwischen den Gesellschaftern) nur nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels belaste (vgl. Söffing, Der Betrieb --DB-- 2000, 688). Auf Vorschlag des Finanzausschusses (BTDrucks. 14/3366, 19 f.) entfiel die vorgenannte Einbeziehung von Vergütungen und für „Mitunternehmerschaften i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 und 3“ (d.h. unter Einbeziehung der KGaA als „Mitunternehmerschaft“). Vielmehr bestimmte § 35 Abs. 3 EStG-Entwurf in der Fassung des Beschlusses des Finanzausschusses die Bemessung des Anteils eines Mitunternehmers am Gewinn der Mitunternehmerschaft (allein) nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels (ohne Berücksichtigung von Vorabgewinnanteilen). Dementsprechend ist der Gleichklang der Mitunternehmer mit den persönlich haftenden Gesellschaftern einer KGaA durch das StEntlG Gesetz geworden. Im Rahmen der Materialien zum Gesetzgebungsverfahren über das UntStReformG 2008 wird an keiner Stelle deutlich, dass der Gesetzgeber diese Diskussion erneut aufgreifen und gegenteilig beantworten wollte. Es ist vielmehr davon auszugehen, dass der Gesetzgeber lediglich richtigstellen wollte, dass die KGaA nicht als, sondern nur wie eine Mitunternehmerschaft behandelt werden sollte; dabei mag er die Notwendigkeit einer Abstimmung mit § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 übersehen haben. Anderenfalls ist nicht begreiflich, warum er für die KGaA nicht einen anderen, von § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG abweichenden Aufteilungsmaßstab eingefügt hat.

c) Entgegen der Auffassung der Klägerin führt diese Auslegung auch nicht zu einem sinnwidrigen Ergebnis. 52

Insoweit ist zunächst zu berücksichtigen, dass der persönlich haftende Gesellschafter einer KGaA auch außerhalb des § 35 EStG einkommensteuerrechtlich weitgehend einem Mitunternehmer gleichgestellt wird (vgl. BFH-Urteile vom 21.6.1989 X R 14/88, BFHE 157, 382, BStBl II 1989, 881; vom 7.9.2016 I R 57/14, BFHE 255, 427; vom 15.3.2017 I R 41/16, BFHE 258, 246). 53

Gewerbesteuerlich erhöhen Sondervergütungen für die Geschäftsführung durch den persönlich haftenden Gesellschafter den Gewerbesteuermessbetrag der KGaA. Der Abzug nach § 9 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 (KStG 2002) wird durch die Hinzurechnung nach § 8 Nr. 4 des Gewerbesteuergesetzes 2002 (GewStG 2002) für Zwecke der Gewerbesteuer neutralisiert. Im wirtschaftlichen Effekt werden die Geschäftsführerbezüge des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA damit gewerbesteuerlich --abweichend von der Besteuerung anderer Kapitalgesellschaften (z.B. der AG oder GmbH)-- wie die Geschäftsführervergütungen einer Personengesellschaft an ihre Mitunternehmer behandelt (BFH-Urteil vom 28.11.2007 X R 6/05, BFHE 219, 329, BStBl II 2008, 363, a.E.). Auf der Ebene des persönlich haftenden Gesellschafters greift demgegenüber die Kürzung nach § 9 Nr. 2b GewStG 2002 ein, so dass der auf den persönlich haftenden Gesellschafter entfallende Teil des Gewinns i.S. des § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG 2002 grundsätzlich bei der KGaA der Gewerbesteuer unterworfen wird (BFH-Urteil vom 15.3.2017 I R 41/16, BFHE 258, 246). Dies ist im Ergebnis wiederum mit der Besteuerung des Gewinns einer Mitunternehmerschaft vergleichbar, bei der hinsichtlich von Tätigkeitsvergütungen der Mitunternehmer die 54

Gewerbsteuerbelastung allein bei der Mitunternehmerschaft entsteht (vgl. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009 i.V.m. § 7, § 9 Nr. 2 GewStG 2002). Sowohl bei einer KGaA als auch bei einer Mitunternehmerschaft können positive Tätigkeitsvergütungen an den persönlich haftenden Gesellschafter einer KGaA oder an einen Mitunternehmer dazu führen, dass die auf diese Tätigkeitsvergütungen bei der Gesellschaft anfallende Gewerbesteuer im Fall der Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 nicht zu einer Steuerermäßigung bei der Einkommensteuer des persönlich haftenden Gesellschafters oder des Mitunternehmers führt. So liegen die Verhältnisse auch im Streitfall, weil die entsprechende Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 eine Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags von 0 € bewirkt. Jedoch ist es nicht von vornherein sinnwidrig, die Anrechnung der Gewerbesteuer typisierend danach zu bemessen, in welchem Umfang die Gesellschafter einer KGaA oder die Mitunternehmer nach dem gesetzlichen Leitbild im Innenverhältnis die Gewerbesteuer zu finanzieren haben, und für Letzteres dürfte i.d.R. der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel maßgebend sein (vgl. Söffing, DB 2000, 688, 690, 692; zur Mitunternehmerschaft vgl. BFH-Urteil vom 9.2.2011 IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120; BFH-Beschluss vom 30.5.2012 IV B 114/11, BFH/NV 2012, 1440; BFH-Urteil vom 14.1.2016 IV R 5/14, BFHE 253, 67, BStBl II 2016, 875; Wendt, FR 2000, 1173, 1179). Zur Mitunternehmerschaft hat der BFH außerdem zu Recht eine Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers angenommen und den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel als Aufteilungskriterium nicht beanstandet (BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1120), zumal Mehr- oder Minderbeträge bei der Einkommensteuer gesellschaftsrechtlich durch Vereinbarungen zwischen den Mitunternehmern weitgehend ausgeglichen werden könnten.

Gegen die entsprechende Anwendung des § 35 Abs. 2 Satz 2 EStG 2009 auf KGaA kann seitens der Klägerin nicht mit Erfolg eingewandt werden, die KGaA dürfe in Bezug auf diese Norm nicht mit einer Mitunternehmerschaft verglichen werden, weil die Realität in der KGaA anders aussehe und die Gewinnbeteiligung der persönlich haftenden Gesellschafter an der KGaA in der Praxis regelmäßig über Sondervergütungen erfolge, nicht aber über eine Beteiligung am Gewinn über den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel. Dies ist zunächst einmal nur eine nicht weiter substantiierte Vermutung. Hinzu kommt, dass selbst wenn diese zutreffen sollte, diese aus anderen Gründen gewählte Gestaltung keinen Anlass für die Gerichte bietet, das bestehende Recht anders auszulegen, insbesondere wenn --wie hier-- die Nachteile durch abweichende Vereinbarungen (wie etwa durch eine Gewinnbeteiligung mittels des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels) vermieden werden können. Auch ist seitens der Klägerin nicht vorgetragen worden, dass üblicherweise und/oder im Streitfall die bei der KGaA auf die Sondervergütungen i.S. des § 8 Nr. 4 GewStG 2002 anfallende Gewerbesteuerbelastung von den persönlich haftenden Gesellschaftern getragen wird.

III. Die Kostenfolge beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Die Kostenentscheidung zu den Beigeladenen beruht auf § 135 Abs. 3, § 139 Abs. 4 FGO. 56

IV. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. 57

... .. 58