

## Urteil vom 03. Februar 2010, IV R 26/07

**Treuhandmodell - Keine Gewerbesteuerpflicht sog. Ein-Unternehmer-Personengesellschaften - Verhältnis von Einzelunternehmer und Mitunternehmer im Einkommensteuerrecht - Zurechnung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens - Bruchteilsbetrachtung - Anforderungen an die Revisionsbegründung - Abgeschlossenes Vorverfahren i.S. des § 44 Abs. 1 FGO auch bei Nachholung der Einspruchsentscheidung**

BFH IV. Senat

GewStG § 2, GewStG § 5, GewStG § 7, EStG § 15, FGO § 120 Abs 3 Nr 2 Buchst a, FGO § 44 Abs 1, AO § 39 Abs 2 S 1 Nr 2, GewStG § 2a

vorgehend FG Düsseldorf, 18. April 2007, Az: 16 K 4489/06 G

### Leitsätze

Personengesellschaften, an denen nur ein Gesellschafter mitunternehmerschaftlich beteiligt ist (hier: sog. Treuhandmodell), unterliegen nicht der Gewerbesteuer .

### Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist für den Erhebungszeitraum 2004 (Streitjahr) die gewerbesteuerrechtliche Behandlung des sog. Treuhandmodells streitig.
- 2 1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --XA-GmbH-- ist aufgrund Verschmelzungsvertrags vom 8. August 2006 Gesamtrechtsnachfolgerin der XA GmbH & Co. KG (XA-KG) geworden. Die Verschmelzung ist im September 2006 in das Register des Sitzes der XA-GmbH eingetragen worden. Die XA-KG ist ihrerseits durch Ausgliederung eines Teilbetriebs (Teilbetrieb "A") zur Neugründung gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes 1995 (UmwG 1995) aus der X-KG hervorgegangen. Gesellschafter der X-KG waren die XD-GmbH als lediglich geschäftsführungsbefugte Komplementärin sowie die XD-Beteiligungs-GmbH (X-GmbH; später: C-GmbH) als alleinige Kommanditistin.
- 3 2. Der Teilbetriebsausgliederung auf die XA-KG lagen der Spaltungsplan vom 11. August 2004 sowie der von den Gesellschaftern der X-KG --XD-GmbH und X-GmbH (s. oben)-- am selben Tag gefasste Zustimmungsbeschluss zugrunde. Als Spaltungstichtag wurde der 1. Januar 2004 vereinbart; die XA-KG hatte die auf den ausgegliederten Teilbetrieb entfallenden handelsrechtlichen und steuerlichen Buchwerte des von der X-KG zum 31. Dezember 2003 erstellten Jahresabschlusses (Bilanz) fortzuführen. Die Abspaltung wurde am 30. August 2004 auf dem Registerblatt der X-KG (übertragender Rechtsträger) eingetragen (vgl. §§ 137, 130 Abs. 1, 131 i.V.m. § 135 Abs. 1 UmwG 1995).
- 4 3. Nach dem --dem Spaltungsplan und Zustimmungsbeschluss beigefügten-- Gesellschaftsvertrag waren an der XA-KG (Festkapital: 100.000 €) die X-KG als Komplementärin mit einem Anteil von 99,99 % sowie die (bereits bestehende) A-Geschäftsführungs-GmbH (A-GmbH) aufgrund einer Bareinlage (10 €) als Kommanditistin zu 0,01 % beteiligt. Die A-GmbH hielt den Kommanditanteil aufgrund des gleichfalls am 11. August 2004 geschlossenen Vertrags als Treuhänderin für Rechnung und Gefahr der X-KG. Diese hatte die A-GmbH von den Verpflichtungen im Zusammenhang mit der Kommanditbeteiligung freizustellen und deshalb auch die Bareinlageverpflichtung zu erfüllen. Ferner war die X-KG nach der Treuhandabrede gegenüber der A-GmbH weisungs- und herausgabeberechtigt sowie --als Vollmachtnehmerin-- zur Ausübung des Stimmrechts befugt. Der Kommanditanteil wurde --für den Fall der Beendigung des Treuhandverhältnisses-- aufschiebend bedingt an die X-KG abgetreten.
- 5 4. Des Weiteren schlossen die Gesellschafter der X-KG --XD-GmbH und X-GmbH (s. oben zu I.1.)-- am 11. August 2004 einen Verschmelzungsvertrag, nach dem das Vermögen der XD-GmbH unter Ansatz der zum 31. Dezember

2003 ausgewiesenen Buchwerte auf die X-GmbH, die sämtliche Anteile an der XD-GmbH hielt, zum 1. Januar 2004 (Verschmelzungsstichtag) bzw. 31. Dezember 2003 (steuerlicher Übertragungsstichtag) übertragen werden sollte. Die Verschmelzung ist am 10./14. September 2004 im Handelsregister (XD-GmbH/X-GmbH) verzeichnet und die X-GmbH im Zuge der Verschmelzung in C-GmbH umfirmiert worden.

- 6 5. Abweichend von der Gewerbesteuererklärung setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) mit Bescheid vom 24. Februar 2006 den Gewerbesteuermessbetrag 2004 gegenüber der XA-KG in Höhe von 141.370 € fest. Dem lag ein Gewerbeertrag in Höhe von 2.875.946 € zugrunde, der sich --unter Berücksichtigung von nichtabziehbaren Betriebsausgaben, der Hinzurechnung für Dauerschuldzinsen (§ 8 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --GewStG--) und der Kürzung nach § 9 Nr. 1 GewStG (Einheitswert des Grundbesitzes)-- aus dem Jahresabschluss lt. Handelsbilanz (2.812.326 €) ergab. Der Einspruch wurde mit dem an die XA-KG gerichteten Bescheid vom 18. Oktober 2006 als unbegründet zurückgewiesen.
- 7 6. Die XA-GmbH (s. oben zu I.1.) hat daraufhin Klage erhoben. Während des Klageverfahrens ist die gegenüber der XA-KG ergangene Einspruchsentscheidung vom FA wegen "falscher Bezeichnung des Bekanntgabeadressaten" aufgehoben worden. Zugleich wurde mit Bescheid vom 16. April 2007 der Einspruch gegenüber der XA-GmbH zurückgewiesen.
- 8 7. Die Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte hierzu u.a. aus, dass aufgrund der Verschmelzung der XD-GmbH auf die X-GmbH die X-KG erloschen, die X-GmbH im Wege der Anwachsung (§ 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs) Gesamtrechtsnachfolgerin der X-KG geworden und deshalb auch in den zwischen der X-KG und der A-GmbH geschlossenen und steuerrechtlich anzuerkennenden Treuhandvertrag eingetreten sei. Folge hiervon sei zwar, dass an der XA-KG lediglich eine Person unternehmerisch beteiligt gewesen und mithin eine Mitunternehmerschaft ("mitunternehmerschaftlich ausgeübter Gewerbebetrieb") abzulehnen sei. Gleichwohl sei die gewerbliche Tätigkeit der XA-KG nicht als unselbständige Betriebsstätte der X-GmbH, sondern als selbständiger Steuergegenstand anzusehen und deshalb die XA-KG auch persönlich nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG gewerbesteuerpflichtig. Da die Tätigkeit im Namen der XA-KG ausgeübt worden sei ("zivilrechtliche Vorprägung"), komme auch die Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG, nach der die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft stets und in vollem Umfang als (ein) Gewerbebetrieb gelte, nicht zum Tragen. Im Übrigen sei zu berücksichtigen, dass der Gesetzgeber mit § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG (betreffend die gewerbesteuerrechtliche Anerkennung von Organschaften) eine weitgehend abschließende Regelung zur Ergebniskonsolidierung zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften habe zur Verfügung stellen wollen und nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) als Organgesellschaften nur Kapitalgesellschaften in Betracht kämen. Bestätigung finde diese Beurteilung zudem in der zu Arbeitsgemeinschaften ergangenen Sondervorschrift des § 2a GewStG. Schließlich könne eine systemwidrige gewerbesteuerliche Doppelbelastung auf der Ebene der Muttergesellschaft durch die analoge Anwendung der §§ 8 Nr. 8 und 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG vermieden werden. Zu weiteren Einzelheiten des FG-Urteils s. Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2007, 1097.
- 9 8. Mit der vom FG zugelassenen Revision macht die Klägerin geltend, dass mangels Vorliegens einer Mitunternehmerschaft auch ein Gewerbebetrieb i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG und damit auch die persönliche Steuerpflicht der XA-KG (bzw. der XA-GmbH) nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zu verneinen sei. Der Umstand, dass der Teilbetrieb A für Rechnung der XA-KG betrieben worden sei, könne hieran nichts ändern. Entgegen der Ansicht des FG sei deshalb von einer Betriebsstätte der X-GmbH auszugehen, die der Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG zur Annahme eines einheitlichen Gewerbebetriebs bei Kapitalgesellschaften unterfalle. Die von der Vorinstanz herangezogene Rechtsprechung zur Organschaft sei nicht einschlägig.
- 10 Die Klägerin beantragt,  
  
das Urteil der Vorinstanz sowie den Bescheid zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2004 vom 24. Februar 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. April 2007 aufzuheben.
- 11 Das FA beantragt,
  1. die Revision als unzulässig zu verwerfen,
  2. hilfsweise als unbegründet zurückzuweisen.
- 12 Zur Begründung trägt das FA vor, dass die Klägerin dem Begründungserfordernis des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der

Finanzgerichtsordnung (FGO) nicht genügt habe. Die Revisionsbegründung gebe nur in wenigen Absätzen zu erkennen, dass die Klägerin die ausführliche Begründung des FG zur Kenntnis genommen habe; auch habe sie sich mit den Gründen des FG-Urteils "so gut wie nicht" auseinandergesetzt. Im Übrigen sei der Vorinstanz in der Sache zu folgen.

- 13** 9. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 Satz 1 FGO). Die XA-KG sei --so das BMF-- deshalb gewerbsteuerpflichtig gewesen, weil sie eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt habe (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Hierbei komme es nicht darauf an, ob an der XA-KG mehrere Personen als Mitunternehmer beteiligt gewesen seien; ausreichend sei vielmehr die zivilrechtliche Existenz der Gesellschaft. Im Übrigen sei auch die A-GmbH (Treuhanderin) mitunternehmerisch an der XA-KG beteiligt gewesen; aufgrund der Regelung des § 39 der Abgabenordnung (AO) werde lediglich die Mitunternehmerstellung dem Treugeber (X-KG; X-GmbH) zugerechnet. Die XA-KG sei auch Schuldnerin der Gewerbebesteuer gewesen, da dies nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG lediglich die Bildung gesamthänderischen Vermögens voraussetze.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und der Klage stattzugeben.
- 15** 1. Entgegen der Ansicht des FA ist die Revision zulässig. Insbesondere hat die Revisionsbegründungsschrift die Umstände i.S. von § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO bezeichnet, aus denen sich nach Ansicht der Klägerin die Rechtsverletzung ergibt.
- 16** a) Die Vorschrift will bloßen Formalbegründungen entgegentreten. Sie erfordert demnach eine --wenn auch nur kurze-- Auseinandersetzung mit dem finanzgerichtlichen Urteil, die erkennen lässt, dass der Revisionskläger sein eigenes bisheriges Vorbringen anhand der Begründung der Vorentscheidung überprüft hat. Die Revisionschrift muss mit anderen Worten deutlich machen, welche Ausführungen des FG-Urteils aus welchen Gründen für unrichtig gehalten werden (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 120 Rz 59, m.w.N.). Andererseits ist eine vollständige und umfassende Auseinandersetzung mit dem vorinstanzlichen Urteil nicht notwendig (BFH-Urteil vom 30. Oktober 2003 III R 23/02, BFHE 204, 113, BStBl II 2004, 267); es ist deshalb --entgegen der Einschätzung des FA-- auch nicht geboten, dass der Revisionskläger die Argumentation des FG widerlegt (Lange in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 120 FGO Rz 182).
- 17** b) Im Streitfall kann hiernach kein Zweifel daran bestehen, dass die Klägerin, die ihren Rechtsstandpunkt im Einzelnen dargelegt und zugleich erläutert hat, weshalb den Erwägungen der Vorinstanz für die Entscheidung der zwischen den Beteiligten umstrittenen Rechtsfrage keine Bedeutung zukommt, dem Begründungserfordernis des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO genügt hat. Der Senat braucht somit auch nicht darauf einzugehen, unter welchen Voraussetzungen die Revision durch die bloße Bezugnahme auf im erstinstanzlichen Verfahren eingereichte Schriftsätze begründet werden kann (s. dazu Gräber/ Ruban, a.a.O., § 120 Rz 61).
- 18** 2. Zu Recht hat das FG die Klage als zulässig angesehen.
- 19** Die Zulässigkeit der auf die Aufhebung des Gewerbebesteuermessbescheids 2004 gerichteten Anfechtungsklage der XA-GmbH (Klägerin) setzt --was der BFH von Amts wegen zu prüfen hat-- nach § 44 Abs. 1 FGO den (ganz oder teilweise erfolglosen) Abschluss des Einspruchsverfahrens durch eine Rechtsbehelfsentscheidung gegenüber dem Rechtsbehelfsführer voraus. Hieran hat es zunächst gefehlt, weil die vor Erhebung der Klage ergangene Einspruchsentscheidung vom 18. Oktober 2006 an die --zu diesem Zeitpunkt durch Verschmelzung auf die XA-GmbH bereits erloschene (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 UmwG 1995)-- XA-KG adressiert und damit unwirksam war (vgl. Senatsurteil vom 13. Dezember 2007 IV R 91/05, BFH/NV 2008, 1289). Auf die Klägerin (XA-GmbH) sind --kraft Gesamtrechtsnachfolge-- nicht nur die Verbindlichkeiten der XA-KG (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG 1995) und damit auch eine --etwa bestehende und im anhängigen Verfahren zu klärende-- persönliche Gewerbebesteuerpflicht der XA-KG übergegangen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. Oktober 1985 GrS 4/84, BFHE 145, 110, BStBl II 1986, 230; BFH-Urteil vom 3. Juli 1997 IV R 58/95, BFHE 184, 185, BStBl II 1998, 86; Glanegger in Glanegger/Güroff, GewStG, 7. Aufl., Anhang zu § 7 Rz 59; Blümich/Gosch, § 5 GewStG Rz 95; zur Abgrenzung --betreffend Ausgliederung-- s. BFH-Urteil vom 7. August 2002 I R 99/00, BFHE 199, 489, BStBl II 2003, 835). Vielmehr ist die XA-GmbH (Klägerin) auch in die Stellung der Rechtsbehelfsführerin bezüglich des zum Zeitpunkt

der Verschmelzung noch nicht abgeschlossenen Einspruchsverfahrens (betreffend den Gewerbesteuermessbescheid 2004) eingerückt (§ 45 Abs. 1 Satz 1 AO; BFH-Urteil vom 21. Januar 1993 V R 59/88, BFH/NV 1994, 41). Gleichwohl ist die Klage zulässig, da nach ständiger Rechtsprechung von einem abgeschlossenen Vorverfahren (§ 44 Abs. 1 FGO) auch dann auszugehen ist, wenn --wie vorliegend mit Bescheid vom 16. April 2007 geschehen-- die Einspruchsentscheidung während des Klageverfahrens gegenüber dem Rechtsbehelfsführer (hier: XA-GmbH/Klägerin, s. oben) nachgeholt wird (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 1994, 41; a.A. --m.w.N.-- Gräber/von Groll, a.a.O., § 44 Rz 27 f.).

- 20** 3. Die Klage hat auch in der Sache Erfolg.
- 21** a) Schuldner der Gewerbesteuer ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Unternehmer. Als Unternehmer gilt der, für dessen Rechnung das Gewerbe betrieben wird (Satz 2). Ist die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist Steuerschuldner die Gesellschaft (Satz 3).
- 22** b) Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist die zuletzt genannte Regelung unabhängig davon, ob die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft erfüllt sind und damit auch beim sog. Treuhandmodell mit der Folge anzuwenden, dass eine Treuhand-KG (im Streitfall: XA-KG) persönlich Schuldnerin der Gewerbesteuer ist. Dies ergebe sich aus dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer sowie daraus, dass § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zivilrechtlich auszulegen sei und es deshalb --in Übereinstimmung mit dem vollstreckungsrechtlichen Zweck der Vorschrift-- ausreiche, dass der Gewerbebetrieb für Rechnung der Personengesellschaft geführt werde (z.B. Oberfinanzdirektion --OFD-- Magdeburg, Verfügung vom 4. April 2005 G 1400 -13- St 213, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 867; OFD Münster, Kurzinformation Gewerbesteuer Nr. 01/2004 vom 13. Februar 2004, DStR 2005, 744; jeweils mit Übergangsregelung; zustimmend z.B. Blümich/Gosch, § 5 GewStG Rz 51 ff.; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 5 Rz 75; FG des Saarlandes, Urteil vom 16. April 1986 I 226/84, EFG 1986, 413). Im Schrifttum wird hingegen überwiegend die gegenteilige Auffassung vertreten; Steuerschuldner ist hiernach der Treugeber als einziges Zurechnungssubjekt der gewerblichen Einkünfte (vgl. z.B. Hönle, Der Betrieb --DB-- 1981, 1007; Kromer, DStR 2000, 2157; Stegemann, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer 2003, 629; Berg/Trompeter, Finanz-Rundschau --FR-- 2003, 903; Wild/Reinfeld, DB 2005, 69; Suchanek, FR 2005, 559; Rödter, DStR 2005, 955; Haarmann, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2005/2006, 247; Kroppen, JbFSt 2005/2006, 679; Eden, Treuhandschaft an Unternehmen und Unternehmensanteilen, 2007, 224; Benz/Grundke, Steuer und Wirtschaft 2009, 151; Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., § 15 Rz 170).
- 23** c) Letzterem folgt der erkennende Senat. Auszugehen ist hierbei davon, dass die Gesellschafter der XA-KG (A-GmbH; X-GmbH) nicht die Stellung von Mitunternehmern erlangt haben mit der Folge, dass das Vermögen der XA-KG in die originäre Gewinnermittlung der Treugeberin (X-GmbH; zuvor X-KG) einzubeziehen war (vgl. nachfolgend zu II.4.). Dies schließt zugleich eine gewerbesteuerrechtliche Steuerschuldnerschaft der XA-KG (Treuhand-KG) aus (s. nachfolgend zu II.5.).
- 24** 4. Der Begriff des Gewerbebetriebs i.S. von § 15 Abs. 2 EStG erfasst nicht nur die sachlichen Grundlagen des Betriebs, sondern i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG auch die Beziehung zu der Person/den Personen, auf dessen/deren Rechnung und Gefahr die gewerbliche Tätigkeit ausgeübt wird (Unternehmer/Mitunternehmer). Nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung ist eine Personengesellschaft --als eigenständiger Rechtsträger-- nicht im Sinne des Ertragssteuerrechts rechtsfähig; sie kann deshalb auch nicht Unternehmerin des Betriebs sein. Unternehmer sind vielmehr nur die Gesellschafter, die (mit-)unternehmerisches Risiko tragen und (mit-)unternehmerische Initiative entfalten können (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Sie sind insoweit einem Einzelunternehmer gleichrangig (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Der Mitunternehmer unterscheidet sich von diesem nur dadurch, dass er seine unternehmerische Tätigkeit nicht alleine, sondern zusammen mit anderen (Mit-)Unternehmern in gesellschaftsrechtlicher Verbundenheit ausübt (vgl. --grundlegend-- Beschluss des Großen Senats des BFH vom 3. Mai 1993 GrS 3/92, BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616). Demgemäß werden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb selbst dann nicht von der Personengesellschaft, sondern --wiederum strukturell gleich der Beurteilung von Einzelunternehmern-- originär von den Mitunternehmern erzielt, wenn die sachlichen Grundlagen des Betriebs (ganz oder teilweise) zum Gesamthandsvermögen einer Außenpersonengesellschaft mit --im zivilrechtlichen Sinne-- eigener Rechtspersönlichkeit gehören (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 163). Nur der Mitunternehmer ist mit anderen Worten Subjekt der Einkünfteerzielung.
- 25** a) Unberührt hiervon bleibt allerdings, dass der gesellschaftsrechtlichen Verbindung der Gesellschafter einer Personengesellschaft insofern Rechtssubjektivität zukommt, als die Qualifikation der Einkünfte (grundsätzlich) nach

der von den Gesellschaftern gemeinschaftlich verwirklichten Einkunftsart zu bestimmen und darüber hinaus --im Falle der mitunternehmerschaftlichen Erzielung gewerblicher (betrieblicher) Einkünfte-- deren Höhe gemeinschaftlich zu ermitteln ist (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679; BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 163 f., jeweils m.w.N.). Aufgrund dieser beschränkten Rechtsfähigkeit der Personengesellschaft (d.h. der gesellschaftsrechtlich verbundenen Personen) sind zum einen Verträge und Veräußerungsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und Mitunternehmern ertragsteuerrechtlich anzuerkennen und ggf. durch den Ansatz von Sonderbetriebseinnahmen zu neutralisieren (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616); zum anderen ist es nicht i.S. von § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO erforderlich, den an einer Personengesellschaft mitunternehmerisch Beteiligten das Gesamthandsvermögen für Zwecke der Besteuerung anteilig zuzurechnen (BFH-Urteil vom 28. November 2002 III R 1/01, BFHE 201, 133, BStBl II 2003, 250, m.w.N.).

- 26** b) Im Einklang mit der (grundsätzlich) unternehmerbezogenen Deutung des Gewerbebetriebsbegriffs sowie der Zuweisung der (potentiellen) Unternehmereigenschaft zum Rechtskreis der Gesellschafter einer Personengesellschaft hat der erkennende Senat mit Urteil vom 1. Oktober 1992 IV R 130/90 (BFHE 170, 36, BStBl II 1993, 574) entschieden, dass der Tatbestand der mitunternehmerschaftlich erzielten Gewinnanteile i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG nur dann erfüllt ist, wenn der Betrieb auf Rechnung und Gefahr mehrerer Unternehmer ("Mit"-Unternehmer) geführt wird (ebenso --betreffend Familiengesellschaften-- Urteil vom 5. Juni 1986 IV R 53/82, BFHE 147, 139, BStBl II 1986, 798).
- 27** aa) Ein mitunternehmerschaftlich geführter Betrieb ist hiernach zwar zu bejahen, wenn bei einer KG die Rechte aus dem Komplementäranteil treuhänderisch für den Kommanditisten wahrgenommen werden, da eine solche Treuhandabrede die Mitunternehmerstellung des Komplementärs (Treuhanders), der mit Rücksicht auf die Regelung des § 170 des Handelsgesetzbuchs von der Vertretung der Gesellschaft nicht ausgeschlossen werden kann und das Risiko der Haftungsinanspruchnahme für Verluste der KG zu tragen hat, regelmäßig unberührt lässt (BFH-Urteil vom 17. November 1987 VIII R 83/84, BFHE 152, 230; Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 424; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 298). Eine "Mit"-Unternehmerschaft liegt hingegen --abweichend von der Stellungnahme des BMF-- nicht vor, wenn --wie im Fall in der Rechtssache IV R 130/90-- der Kommanditanteil von einer Bank (Treuhanderin) aufgrund einer steuerrechtlich anzuerkennenden Vereinbarungstreuhand für die Komplementärin (natürliche Person, Treugeberin) gehalten wird. Da bei einer solchen Gestaltung der Treuhandanteil (Kommanditanteil) dem Treuhänder keine Mitunternehmerstellung vermittelt (ständige Rechtsprechung, BFH-Urteil vom 30. Juni 2005 IV R 40/03, BFH/NV 2005, 1994; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 296, m.w.N.) und die aus dem Anteil erzielten Einkünfte nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO der Komplementärin als natürliche Person zuzurechnen sind, erzielt diese (Treugeberin) --ungeachtet dessen, dass das Unternehmen (zivilrechtlich) in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft geführt wird-- gewerbliche Einkünfte kraft einzelunternehmerischer Tätigkeit (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Eine gesonderte und einheitliche Gewinnfeststellung (§ 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO) ist daher ausgeschlossen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 170, 36, BStBl II 1993, 574).
- 28** bb) Ist somit --bezogen auf den Sachverhalt des Senatsurteils in BFHE 170, 36, BStBl II 1993, 574 (natürliche Person als Treugeberin)-- eine "Ein-Unternehmer-Personengesellschaft" wie ein Einzelunternehmen und die (allein) unternehmerisch beteiligte Komplementärin ertragsteuerrechtlich wie ein Einzelunternehmer --d.h. als eigenständiges, nicht mitunternehmerschaftlich verbundenes Gewinnerzielungs- und Gewinnermittlungssubjekt-- zu behandeln, so bedingt dies weiterhin, dass die Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO der Komplementärin zuzurechnen sind (sog. Bruchteilsbetrachtung). Eine anteilige Zurechnung des Gesamthandsvermögens ist im Sinne dieser Vorschrift immer dann "erforderlich", wenn --wie in der Konstellation der Ein-Unternehmer-Personengesellschaft-- der auf der Stufe der Gesellschaft verwirklichte Handlungstatbestand (ertrag-)steuerrechtlich nicht von Bedeutung (hier: keine beschränkte Rechtsfähigkeit bezüglich der Gewinnermittlung) und deshalb beim Gesellschafter selbst --im Hinblick auf den für ihn in Betracht zu ziehenden Steuertatbestand-- zu berücksichtigen ist (vgl. zu betrieblich gehaltenen Anteilen an originär vermögensverwaltenden Personengesellschaften --sog. Zebra-Gesellschaften-- Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, zu C.2. und C.3.b aa; BFH-Urteil vom 11. Dezember 1997 III R 14/96, BFHE 185, 177, BStBl II 1999, 401, zu II.1.b cc; zur Veräußerung von Anteilen an gewerblich geprägten Objektgesellschaften s. Senatsurteil vom 5. Juni 2008 IV R 81/06, BFHE 222, 295). Im Fall des sog. Treuhandmodells sind dem Treugeber die mit allen Gesellschaftsbeteiligungen --eigener Komplementäranteil und (über § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 AO; s. oben) zugerechnete Treuhand-Kommanditbeteiligung-- verbundenen Anteile am

Gesamthandsvermögen der KG zuzurechnen. Der Treugeber ist deshalb (ertragssteuerrechtlich) so zu behandeln, als wäre er --auch bezüglich des gesamthänderisch gebundenen Vermögens-- Alleineigentümer sämtlicher seiner eigenen betrieblichen Tätigkeit dienenden Wirtschaftsgüter.

- 29** cc) Aus der Zurechnung aller Wirtschaftsgüter (Aktiva und Passiva) des Gesamthandsvermögens zum eigenen Betriebsvermögen des Treugebers ergibt sich zugleich, dass für Zwecke der Ermittlung des vom "Ein-Unternehmer" (Treugeber) erzielten Gewinns vertragliche Beziehungen zwischen dem Treugeber und der Treuhand-KG auch dann keine Anerkennung finden können, wenn sie zivilrechtlich wirksam vereinbart worden sind. Dies gilt nicht nur --wie vom erkennenden Senat bereits im Zusammenhang mit einer steuerrechtlich nicht anzuerkennenden Familienpersonengesellschaft ausgesprochen (Urteil in BFHE 147, 139, BStBl II 1986, 798)-- für die von der KG geschuldeten Pachtentgelte. Gleiches gilt darüber hinaus nicht nur für etwaige Geschäftsführervergütungen und Gewinne aus dem Verkauf der Wirtschaftsgüter von der Treuhand-KG an den Treugeber, sowie für den Fall, dass dieser der Gesellschaft Wirtschaftsgüter, die bislang in seinem zivilrechtlichen Eigenvermögen stehen, veräußert (gl.A. BFH-Urteile vom 6. Oktober 2004 IX R 68/01, BFHE 207, 24, BStBl II 2005, 324; vom 2. April 2008 IX R 18/06, BFHE 221, 1, BStBl II 2008, 679; vgl. hierzu Wacker, DStR 2005, 2014). Auch in der zuletzt genannten Konstellation steht der Annahme eines entgeltlichen und unter Umständen gewinnrealisierenden Übertragungsakts entgegen, dass das Gesamthandsvermögen dem Treugeber ("Ein-Unternehmer") für Zwecke der Besteuerung (hier: Ertragsteuern) gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO unverändert zuzurechnen ist (Zurechnungskontinuität).
- 30** c) Nach dem Vorstehenden waren auch im Streitfall die Gesellschafter der XA-KG (A-GmbH; X-KG bzw. X-GmbH) nicht mitunternehmerschaftlich verbunden.
- 31** Der zivilrechtlich wirksame Treuhandvertrag vom 11. August 2004 wurde von der A-GmbH (Treuhand-Kommanditistin) und der X-KG (Treugeberin; Komplementärin) geschlossen. Durch die Verschmelzung der Gesellschafter der X-KG (XD-GmbH; X-GmbH) ist die X-KG ohne Liquidation erloschen und die X-GmbH (übernehmender Rechtsträger) deren Gesamtrechtsnachfolgerin geworden (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 10. Mai 1978 VIII ZR 32/77, BGHZ 71, 296; Karsten Schmidt, Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., § 11 V 3.a.aa, S. 309). Die X-GmbH ist damit auch in die Rechte und Pflichten aus dem mit der A-GmbH geschlossenen Treuhandvertrag eingetreten. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Einvernehmen besteht ferner darüber, dass die Treuhandabrede mit Rücksicht auf ihren Vertragsinhalt sowie die Vertragsdurchführung steuerrechtlich anzuerkennen ist (vgl. § 159 AO). Der Senat teilt diese Einschätzung und verweist deshalb zur Vermeidung von Wiederholungen auf die einschlägigen Darstellungen des Schrifttums (vgl. z.B. Haep in Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Rz 422 ff.; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 296; zur Treuhandstellung von Kapitalgesellschaften s. Fischer in HHSp, § 39 AO Rz 194 ff.).
- 32** 5. Die steuerrechtliche Anerkennung des Treuhandverhältnisses hat im Streitfall nicht nur zur Folge, dass die Gesellschafter der XA-KG nicht die Stellung von Mitunternehmern erlangt haben, die in das Gesamthandsvermögen der XA-KG (Ein-Unternehmer-KG) ausgegliederten Wirtschaftsguts ertragsteuerrechtlich weiterhin der Treugeberin (X-GmbH; zuvor X-KG) nach § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO zuzurechnen und in die originäre Gewinnermittlung (Einkommensermittlung) der X-GmbH (X-KG) --gleich Wirtschaftsgütern, die sich in deren Eigenvermögen befunden haben-- eingebunden waren (§ 8 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 2004 --KStG--). Folge hiervon ist des Weiteren, dass die XA-KG --mangels eines mitunternehmerschaftlich geführten Gewerbebetriebs-- auch nicht nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Schuldnerin der Gewerbesteuer geworden ist (vgl. auch Abschn. 11 Abs. 4 Satz 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien), da die Vorschrift sowohl nach ihrer Entstehungsgeschichte als auch nach ihrer systematischen Stellung voraussetzt, dass die Gesellschafter der Personengesellschaft Mitunternehmer eines gewerblichen Unternehmens im Sinne des EStG sind (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Zudem entspricht nur dieses Verständnis dem Zweck des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG.
- 33** a) Nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG (1965) in der bis zum Erhebungszeitraum 1976 geltenden Fassung waren bei Gewerbebetrieben, die auf Rechnung mehrerer Personen geführt wurden, diese Gesamtschuldner der Gewerbesteuer (Halbsatz 1); allerdings reichte die persönliche Steuerpflicht des einzelnen Unternehmers nur soweit, als er nach den bürgerlich-rechtlichen Vorschriften für Verbindlichkeiten des Gewerbebetriebs haftete (Halbsatz 2). Der BFH (vgl. Urteil vom 21. Februar 1980 I R 95/76, BFHE 130, 403, BStBl II 1980, 465) hat hieraus abgeleitet, dass bei Mitunternehmerschaften nicht die Personengesellschaft, sondern die Gesellschafter die (Mit-)Unternehmer des Gewerbebetriebs seien (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG) und deshalb neben die mitunternehmerschaftliche Steuerschuldnerschaft (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG), die den Vollstreckungszugriff auf das Gesellschaftsvermögen eröffne, eine persönliche, zivilrechtlich aber unter Umständen beschränkte Schuldnerschaft trete (§ 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG 1965).

- 34** aa) Die heutige Fassung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG geht auf das Einführungsgesetz zur Abgabenordnung 1977 vom 14. Dezember 1976 (BGBl I 1976, 3341, BStBl I 1976, 694) zurück, nach dem "in den Fällen des § 2 Abs. 2 Nr. 1 (GewStG 1977) Steuerschuldner die Gesellschaft" ist. Sie sollte es den Finanzämtern ermöglichen, die Gewerbesteuer- und Gewerbesteuermessbescheide an die Personengesellschaft zu richten und in das Vermögen der Gesellschaft zu vollstrecken (BTDrucks 7/5458, S. 11). Die in Bezug genommene Bestimmung (§ 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG) ordnete an, dass als Gewerbebetrieb stets und in vollem Umfang die Tätigkeit der OHG, KG oder anderer Gesellschaften gilt, bei denen die Gesellschafter als Unternehmer (Mitunternehmer) anzusehen sind (sog. Abfärberegelung).
- 35** bb) Mit dem Steuerbereinigungsgesetz 1986 vom 19. Dezember 1985, BGBl I 1985, 2436 (StBereinG 1986), das u.a. die vom BFH aufgegebenen Geprägerechtsprechung gesetzlich (wieder) eingeführt hat (§ 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG), ist zum einen --"aus rechtssystematischen Gründen ... ohne materielle Rechtsänderung"-- die Abfärberegelung in § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG übernommen und deshalb § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG a.F. als "entbehrlich gestrichen" worden, weil --so die Gesetzesbegründung-- nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG, der für den Begriff des Gewerbebetriebs auf denjenigen des gewerblichen Unternehmens im Sinne des EStG verweise, "sowohl die Bestimmung des Gewerbebetriebs kraft Tätigkeit (§ 15 Abs. 2 EStG) als auch die Fiktion des Gewerbebetriebs für Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 EStG n.F.) bei der Gewerbesteuer anzuwenden sei". Zum anderen wurde --"als Folgeänderung redaktioneller Art"-- § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG im Sinne des heute noch geltenden Wortlauts gefasst (BTDrucks 10/3663, S. 8).
- 36** b) Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616 sowohl zu dem Verweis des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf den Begriff des Gewerbebetriebs (gewerbliches Unternehmen) im Sinne des EStG als auch zu dessen Einwirkung auf die Auslegung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG (1986) umfassend Stellung genommen.
- 37** aa) Hiernach sind auch in gewerbesteuerrechtlicher Sicht die Gesellschafter, die (Mit-)Unternehmerrisiko tragen und (Mit-)Unternehmerinitiative entfalten können, als (Mit-)Unternehmer und damit als Unternehmer des Betriebs anzusehen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, Abs. 2 und Abs. 3 EStG). Für die Rechtslage bis zum StBereinG 1986 war dieser Zusammenhang unmittelbar § 2 Abs. 2 Nr. 1 GewStG a.F. zu entnehmen (s. oben); ab Erhebungszeitraum 1986 wirkt die einkommensteuerrechtliche Wertung über den Verweis des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG auf die Gewerbesteuer ein (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616). Die Qualifikation der Mitunternehmer als Unternehmer des Betriebs bildet nicht nur die Rechtsgrundlage für die (sachgerechte) Einbeziehung der Sonderbetriebsergebnisse in den nach den Vorschriften des EStG und KStG zu ermittelnden Gewerbeertrag (§ 7 GewStG; Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616); sie hat ferner zur Folge, dass die Mitunternehmer in eigener Person sachlich gewerbesteuerpflichtig und damit auch Träger des Verlustabzugs nach § 10a GewStG sind (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, unter C.III.9. der Gründe; BFH-Urteile vom 25. Juli 1995 VIII R 54/93, BFHE 178, 448, BStBl II 1995, 794; vom 22. Januar 2009 IV R 90/05, BFHE 224, 364).
- 38** bb) Des Weiteren hat der Große Senat mit Beschluss in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616, in C.III.7. der Gründe klargestellt, dass auch nach dem durch das StBereinG 1986 geänderten Wortlaut des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Personengesellschaft nicht als Unternehmerin des Betriebs angesehen werden könne, da sich anderenfalls deren persönliche Steuerschuldnerschaft bereits aus § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG, nach dem der Unternehmer Steuerschuldner ist, ergäbe und es --mithin-- der besonderen Regelung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG nicht bedürft hätte.
- 39** c) Der erkennende Senat sieht keinerlei Anlass, von diesen Ausführungen für das anhängige Verfahren abzurücken. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ist deshalb --in Übereinstimmung mit den Erläuterungen des Großen Senats-- als Ausnahmeregelung zu verstehen, die nicht bereits dann greift, wenn zum Gesamthandsvermögen die objektiven Grundlagen eines Gewerbebetriebs gehören. Der Tatbestand, dass "die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb ist", erfordert vielmehr eine unternehmerbezogene (gesellschafterbezogene) Auslegung. Er setzt deshalb voraus, dass der Gewerbebetrieb auf Rechnung und Gefahr mehrerer --sachlich gewerbesteuerpflichtiger-- Personen (Mitunternehmer) geführt wird, und ordnet nur für diesen Sachverhalt --in Durchbrechung der allgemeinen Regelungen in § 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG-- die persönliche Steuerschuldnerschaft (sondergesetzlich) der Personengesellschaft zu. Er ist deshalb im Streitfall --mangels einer mitunternehmerschaftlichen Verbindung zwischen den Gesellschaftern der XA-KG (A-GmbH/X-KG bzw. X-GmbH)-- nicht einschlägig. Ausschließlich gewerbesteuerpflichtig ist vielmehr --als alleinige Unternehmerin-- die X-GmbH (§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG).

- 40** aa) Bestätigung findet diese --aus dem Zusammenhang des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG einerseits sowie den §§ 5 Abs. 1 Sätze 1 und 2, 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG andererseits abgeleitete-- Einschätzung (s. oben) in der Anweisung des § 7 Satz 1 GewStG, der zufolge bei der Bestimmung des Gewerbeertrags --materiell-rechtlich (vgl. dazu BFH-Urteil vom 24. Oktober 1990 X R 64/89, BFHE 163, 42, BStBl II 1991, 358)-- von dem nach den Vorschriften des EStG oder KStG zu ermittelnden Gewinn auszugehen ist. Im Schrifttum ist zu Recht darauf hingewiesen worden, dass diese Regelung "ins Leere ginge", wollte man entsprechend der Ansicht der Finanzbehörden auch im Falle der Ein-Unternehmer-Personengesellschaft (Treuhand-KG) einen Gewerbebetrieb der Personengesellschaft i.S. von § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG annehmen. Da die Ermittlung eines Gewinns auf der Stufe der Personengesellschaft nach einkommensteuerrechtlichen oder körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätzen (§ 7 GewStG) deren beschränkte Rechtsfähigkeit und damit einen mitunternehmerischen Verbund ihrer Gesellschafter voraussetzt (s. oben), würde die Auffassung der Finanzbehörden mit anderen Worten dazu führen, dass dem auf der Stufe der Personengesellschaft postulierten Gewerbebetrieb kein Gewerbeertrag zugeordnet werden könnte (Wild/Reinfeld, DB 2005, 69; Rödder, DStR 2005, 957). Entgegen der Ansicht der Finanzbehörden könnte dieser systematischen Verwerfung auch nicht dadurch begegnet werden, dass allein für gewerbsteuerliche Zwecke auf der Stufe der Personengesellschaft eine Steuerbilanz ("Als-Ob-Steuerbilanz" der Treuhand-KG) erstellt wird und wiederum nur für gewerbsteuerliche Zwecke die im Eigenvermögen der Treugeberin (hier: X-GmbH) gehaltenen und der Treuhand-KG überlassenen Wirtschaftsgüter als Sonderbetriebsvermögen erfasst werden (so OFD Münster in DStR 2005, 744). Für beides fehlt es erkennbar an einer Rechtsgrundlage. Weder kann dem GewStG irgendein Anhalt dafür entnommen werden, mit Rücksicht auf die vorgebliche zivilrechtliche Prägung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG den systematisch eindeutigen Zusammenhang zu den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG/KStG (§ 7 Satz 1 GewStG) mittels einer "Als-Ob-Steuerbilanz" zu durchbrechen, noch kann es in Betracht kommen, den Gewerbeertrag nach den tatbestandlich nicht gegebenen Regeln einer Mitunternehmerschaft zu ermitteln, um hierdurch etwaigen (gewerbsteuerrechtlichen) Gewinnminderungen auf der Stufe der Treuhand-KG durch den Ansatz von nur für gewerbsteuerliche Zwecke gebildetem Sonderbetriebsvermögen zu begegnen (vgl. hierzu auch Blümich/ von Twickel, § 7 GewStG Rz 87). Beides erweist sich als ebenso verfehlt wie der weitere Hinweis der Finanzverwaltung darauf, dass in dieser ("Als-Ob-")Steuerbilanz der XA-KG (Treuhand-KG) "ggf. die Buchwerte des bei der Muttergesellschaft (hier: X-KG bzw. X-GmbH) bilanzierten Betriebsvermögens anzusetzen (sein)" (OFD Münster in DStR 2005, 744). Auch hierzu kann es aufgrund der Zurechnungskontinuität gemäß § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nicht kommen.
- 41** bb) Die Auffassung der Verwaltung lässt sich auch nicht auf die Erwägung der Vorinstanz stützen, der zufolge der Gesetzgeber mit § 2a GewStG (betreffend Arbeitsgemeinschaften), vor allem aber mit § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG (betreffend Organschaften) abschließende Regelungen zur Ergebniskonsolidierung zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen getroffen habe.
- 42** (1) Der Hinweis auf § 2a GewStG lässt außer Acht, dass die Vorschrift das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft nach allgemeinen Grundsätzen voraussetzt (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 1998 VIII R 61/96, BFH/NV 1999, 463); sie erlaubt deshalb auch keinen Schluss auf die gewerbsteuerliche Behandlung des Sachverhalts, dass --wie im Falle einer Ein-Unternehmer-Personengesellschaft-- ein Betrieb nicht in mitunternehmerschaftlicher Verbindung geführt wird.
- 43** (2) Ähnliches gilt für den Verweis auf die Bestimmung des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG, nach der eine Organgesellschaft i.S. der §§ 14, 17 und 18 KStG als Betriebsstätte des Organträgers gilt. Zwar ist der Vorinstanz einzuräumen, dass nach Auffassung des Senats die Bestands- und Wertveränderungen des Vermögens der XA-KG (Treuhand-KG) der Treugeberin (Muttergesellschaft; X-KG bzw. X-GmbH) zugewiesen werden und bei dieser damit --im Sinne einer einheitlichen Gewinnermittlung-- "organschaftsähnliche" Wirkungen eintreten können. Das FG hat insoweit jedoch nicht hinreichend gewürdigt, dass als Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft in Betracht kommt (vgl. BFH-Urteile vom 10. November 1983 IV R 56/80, BFHE 140, 93, BStBl II 1984, 150; vom 17. April 1986 IV R 221/84, BFH/NV 1988, 116), für die --als selbständiger Gewerbebetrieb-- der Gewerbeertrag eigenständig zu ermitteln ist. Da die Betriebsstättenfiktion mithin lediglich bewirkt, dass die persönliche Gewerbsteuerpflicht dem Organträger zugerechnet wird (ständige Rechtsprechung, vgl. BFH-Urteil vom 18. September 1996 I R 44/95, BFHE 181, 504, BStBl II 1997, 181, m.w.N.), kann bereits hieraus keinerlei Folgerung für die gewerbsteuerrechtliche Beurteilung des Sachverhalts abgeleitet werden, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft keinen Gewerbebetrieb unterhalten. Zudem ist nicht ersichtlich, aus welchem Grunde die --tatbestandlich auf Organkapitalgesellschaften beschränkte-- Vorschrift des § 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG geeignet sein könnte, die persönliche Gewerbsteuerpflicht von Gesellschaften zu begründen, die nach ihrer Rechtsform nicht den Bestimmungen der gewerbsteuerrechtlichen Organschaft unterstehen. Die bloße Erkenntnis einer --offensichtlich



als unbefriedigend empfundenen-- "organschaftsähnlichen Ergebniskonsolidierung" vermag jedenfalls die geschilderten systematischen Zusammenhänge nicht außer Kraft zu setzen.

- 44 cc) Entgegen einer Äußerung im Schrifttum (Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 1986, 72, 73, ohne Verfasserangabe; ebenso FG des Saarlandes in EFG 1986, 413) liegt es auch nicht nahe, die Rechtsprechung des BFH, nach der Personengesellschaften auch dann die Unternehmereigenschaft i.S. von § 2 Abs. 1 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes zukommt, wenn nur einer ihrer Gesellschafter im ertragsteuerrechtlichen Sinne mitunternehmerisch beteiligt ist, auf die Gewerbesteuer zu übertragen (vgl. --zur Umsatzsteuer-- BFH-Urteil vom 18. Dezember 1980 V R 142/73, BFHE 132, 497, BStBl II 1981, 408; BFH-Beschluss vom 9. März 1989 V B 48/88, BFHE 156, 535, BStBl II 1989, 580; Abschn. 16 Abs. 2 Satz 1 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2008). Eine solcher Schluss verbietet sich in systematischer Hinsicht bereits deshalb, weil, wie der BFH im Beschluss in BFHE 156, 535, BStBl II 1989, 580 ausdrücklich betont hat, die Umsatzsteuer --im Gegensatz zu § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 15 EStG-- nicht an das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft, sondern als Verkehrsteuer allein an die zivilrechtliche Existenz der Personengesellschaft und damit nur daran anknüpft, ob sie sich durch das Bewirken von Umsätzen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr beteiligt (gl.A. Kromer, DStR 2000, 2157, 2162; Wild/Reinfeld, DB 2005, 69, 71).
- 45 dd) Anderes ergibt sich ferner nicht aus dem Hinweis der Verwaltung auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer (vgl. OFD Magdeburg in DStR 2005, 867). Der BFH hat hierzu in ständiger Rechtsprechung darauf hingewiesen, dass das Wesen der Gewerbesteuer als Objektsteuer rechtliche Wirkungen nur insoweit entfalten kann, als die ausdrücklichen gesetzlichen Vorschriften hierfür Raum lassen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616; BFH-Urteile in BFHE 163, 42, BStBl II 1991, 358; vom 25. April 1985 IV R 83/83, BFHE 144, 25, BStBl II 1986, 350). Der Objektsteuercharakter ist deshalb auch nicht geeignet, Ein-Unternehmer-Personengesellschaften --unter Missachtung der aufgezeigten Regelungszusammenhänge-- der persönlichen Gewerbesteuerpflicht zu unterwerfen.
- 46 ee) Die Auffassung der Verwaltung kann weiterhin nicht darauf gestützt werden, dass der vollstreckungsrechtliche Zweck des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die subjektive Gewerbesteuerpflicht auch der Ein-Unternehmer-Personengesellschaft erfordere (so aber die Verfügung der OFD Magdeburg in DStR 2005, 867).
- 47 Zwar steht die vollstreckungsrechtliche Zielsetzung des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG --wie anhand der Entstehungsgeschichte der Vorschrift erläutert-- im Ausgangspunkt außer Frage (vgl. hierzu auch Blümich/Gosch, § 5 GewStG Rz 43 ff.). Jedoch verkennt die genannte Anweisung offenbar, dass der für erforderlich erachtete unmittelbare Zugriff auf das Vermögen einer Personengesellschaft, der gegenüber --mangels eines ihrem Rechtskreis zuzuordnenden Gewerbeertrags-- kein Gewerbesteuermessbescheid und damit auch kein Gewerbesteuerbescheid ergehen kann, das vollstreckungsrechtliche Anliegen des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG durchgängig verfehlen würde. Auch insoweit besteht mit anderen Worten keine Veranlassung, die systematische Einbindung dieser Vorschrift in die §§ 2 Abs. 1 Satz 2 und 7 Satz 1 GewStG aufzubrechen. Vielmehr wird dem Zweck des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG dadurch genügt, dass der Treugeber (hier: X-GmbH) der Gewerbesteuer unterliegt und hierdurch der vollstreckungsrechtliche Zugriff auf dessen gesamtes Vermögen (einschließlich der Beteiligungen an der Treuhand-KG und der hiermit verbundenen Rechte sowie der der Treuhand-KG überlassenen Wirtschaftsgüter) eröffnet wird.
- 48 ff) Aus ähnlichen Erwägungen geht schließlich auch die Ansicht der Finanzbehörden fehl, dass die persönliche Gewerbesteuerpflicht nach den Grundsätzen des BFH-Urteils vom 12. November 1985 VIII R 364/83 (BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311) bürgerlich-rechtlich zu bestimmen sei und deshalb auch die Ein-Unternehmer-Personengesellschaft erfasse (vgl. auch insoweit Verfügung der OFD Magdeburg in DStR 2005, 867).
- 49 Nach dem genannten Urteil ist § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG für atypisch stille Innengesellschaften (Mitunternehmerschaften) mangels eines Gesamthandsvermögens, das Gegenstand einer Zwangsvollstreckung sein könnte, nicht anwendbar mit der Folge, dass nur der nach außen tätige Unternehmer (§ 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG) --also der Inhaber des Handelsgeschäfts-- der persönlichen Gewerbesteuerpflicht unterliegt (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 171, 246, BStBl II 1993, 616). Die Verwaltung verkennt in diesem Zusammenhang nicht nur, dass die genannte Rechtsprechung auf einer teleologischen Reduktion des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG fußt und hierin --bereits in methodischer Hinsicht-- keine Grundlage dafür gesehen werden kann, die Vorschrift --im Wege einer teleologischen Extension-- über ihre tatbestandlichen Grenzen hinaus zur Geltung zu bringen. Der VIII. Senat des BFH hat deshalb ausdrücklich darauf hingewiesen, dass § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG --trotz der für Innengesellschaften zu beachtenden einschränkenden

Gesetzesauslegung-- das Vorhandensein einer Mitunternehmergeinschaft voraussetze (Urteil in BFHE 145, 408, BStBl II 1986, 311, 317). Zum anderen kommt hinzu, dass auch in der Sache nicht ersichtlich ist, weshalb die Rechtsprechung zu Innengesellschaften Anlass geben könnte, den Verbund von persönlicher Steuerschuldnerschaft und vollstreckungsfähigem Vermögen auf der Stufe des Treugebers (hier: X-GmbH) aufzulösen und die subjektive Gewerbesteuerpflicht --ohne systematische tragfähige Grundlage-- auf die Treuhand-KG (hier: nicht mitunternehmerische XA-KG) zu verlagern.

**50** 6. Das Urteil der Vorinstanz sowie der Gewerbesteuermessbescheid 2004 sind hiernach aufzuheben.

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