

Urteil vom 09. Februar 2011, IV R 37/08

Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB nicht als Veräußerungsgewinn steuerbegünstigt - Entstehungszeitpunkt des Ausgleichsanspruchs - Verfassungsmäßigkeit der Fünftel-Regelung - Aufteilungsmaßstab nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 verfassungsgemäß - Notwendige Beiladung ehemaliger Personengesellschafter - Kein Anspruch auf Gleichbehandlung in der Zeit

BFH IV. Senat

EStG § 24 Nr 1 Buchst c, EStG § 34 Abs 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 1, EStG § 34 Abs 2 Nr 2, EStG § 34 Abs 3, EStG § 35 Abs 3, EStG § 35 Abs 2, HGB § 89b, FGO § 60 Abs 3 S 1, FGO § 48 Abs 1 Nr 3, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 48 Abs 1 Nr 5, GG Art 3 Abs 1, GG Art 14, EStG § 34 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Münster, 28. April 2008, Az: 6 K 2736/05 F

Leitsätze

1. NV: Für den Veranlagungszeitraum 2002 bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken, dass eine Tarifbegünstigung des Ausgleichsanspruchs nach § 89b HGB als Veräußerungsgewinn i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG auch dann ausscheidet, wenn dieser Anspruch in zeitlichem Zusammenhang mit dem Eintritt des Berechtigten in den Ruhestand entsteht .
2. NV: Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel als Aufteilungsmaßstab der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 EStG) ist verfassungsgemäß .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) war neben Herrn H bis zum 31. Dezember 2002 Gesellschafterin einer GbR, deren Unternehmensgegenstand die Vermittlung und Verwaltung von Versicherungen, die Vermittlung von Bausparverträgen und Darlehen sowie die Veräußerung von Immobilien war. Die GbR war mit Vertrag vom 22. Januar 1997 zum 1. Januar 1998 gegründet worden, wobei H in die bestehende Versicherungsagentur der Klägerin aufgenommen wurde. Die Klägerin hatte den vorhandenen Versicherungsbestand nach dem 31. Dezember 1997 in die GbR eingebracht. Das im Eigentum der Klägerin stehende Inventar wurde der GbR zur Nutzung überlassen, Kraftfahrzeuge verblieben im Alleineigentum eines jeden Gesellschafters. Die Gewinne entfielen seit Gründung der GbR je zur Hälfte auf beide Gesellschafter. Mit Wirkung zum 31. Dezember 2002 schied die Klägerin aus der GbR aus und trat in den Ruhestand. Der Versicherungsbestand wurde von H übernommen und weitergeführt, ein Kaufpreis an die Klägerin wurde nicht gezahlt.
- 2 In ihrer Feststellungserklärung 2002 vom 10. März 2004 erklärten die Gesellschafter der ehemaligen GbR laufende Einkünfte in Höhe von 113.182 € und Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 10.465 €. Im Rahmen einer Anhörung gemäß § 91 der Abgabenordnung (AO) wies der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) darauf hin, dass ein bislang noch nicht erfasster Ausgleichsanspruch der Klägerin nach § 89b des Handelsgesetzbuchs (HGB) bereits in 2002 als Sonderbetriebseinnahme der Klägerin zu erfassen und in der Bilanz zum 31. Dezember 2002 als Forderung zu bilanzieren sei. Demgegenüber vertraten die Gesellschafter der ehemaligen GbR in ihrer Stellungnahme vom 14. April 2004 die Ansicht, der Ausgleichsanspruch in Höhe von 147.790 € sei steuerlich erst im Jahr 2003 zu erfassen, da der Anspruch erst in jenem Jahr geltend gemacht und ausgezahlt worden sei. Weiterhin seien Sonderbetriebsausgaben nicht vollständig erfasst worden; sie seien mit 11.628 € zu berücksichtigen. Außerdem seien noch Sonderbetriebseinnahmen des H mit 9.000 € zu erfassen. In der beigelegten Neuberechnung wurden die Einkünfte der GbR aus Gewerbebetrieb mit 113.349 € ausgewiesen.
- 3 Seinem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Feststellungsbescheid 2002 vom 28. Juli 2004 legte das FA die erklärten Besteuerungsgrundlagen zugrunde. Außerdem erfasste das FA den Ausgleichsanspruch der Klägerin mit einem Betrag von 147.790 €, wobei es von nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG)

begünstigten (außerordentlichen) Einkünften ausging. Der Gewerbesteuer-Messbetrag von 10.500 € wurde zu 85,19 % der Klägerin zugerechnet und zu 14,81 % dem H.

- 4 Gegen diesen Bescheid legten die Gesellschafter der ehemaligen GbR Einspruch ein. Der Ausgleichsanspruch der Klägerin sei als nach § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG begünstigter Veräußerungsgewinn festzustellen und nicht in die Berechnung des Gewerbesteuer-Messbetrages einzubeziehen. Die Klägerin erfülle die altersmäßigen Voraussetzungen des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Als Veräußerungsgewinn sei für den Ausgleichsanspruch der Freibetrag nach § 16 EStG zu gewähren. Der Ausgleichsanspruch entstehe durch Rückgabe des Versicherungsbestandes bei Tätigkeitseinstellung und sei damit Entgelt für die Betriebsaufgabe. Weiterhin sei der in der Bilanz ausgewiesene Gesamthandsgewinn in Höhe von 113.182 € anzusetzen, die vorgelegte Neuberechnung vom 14. April 2004 enthalte insoweit einen Übertragungsfehler.
- 5 Das FA wandte ein, dass kein Veräußerungsgewinn i.S. der §§ 16, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG vorliege. Bei dem Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB handele es sich nicht um ein immaterielles Wirtschaftsgut oder ein firmenwertähnliches Recht, dessen stille Reserven bei Betriebsaufgabe aufzulösen seien. Der Ausgleichsanspruch sei Gegenleistung für die durch Provisionen noch nicht abgegoltenen Leistungen des Versicherungsvertreeters und bei Beendigung der Vertragszeit als Einnahme bzw. als Forderung dem laufenden Gewinn hinzuzurechnen, auch wenn die Beendigung der Tätigkeit mit der Betriebsaufgabe zusammenfalle.
- 6 In seinem Änderungsbescheid vom 18. Februar 2005 berücksichtigte das FA antragsgemäß einen Gesamthandsgewinn in Höhe von 113.182 €. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb der GbR stellte das FA --weiterhin unter Einbeziehung von nach § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG als tarifbegünstigt behandelten Einkünften in Höhe von 147.790 €-- mit 258.343 € fest. Der Anteil am danach neu berechneten Gewerbesteuer-Messbetrag von 10.490 € wurde den Gesellschaftern zu jeweils 50 % (5.245 €) zugewiesen. Mit Schreiben vom 8. April 2005 wurde der Einspruch hinsichtlich der Verteilungsverhältnisse am Gewerbesteuer-Messbetrag erweitert.
- 7 Mit Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2005 wies das FA den Einspruch zurück. Ein begünstigter Veräußerungsgewinn nach den §§ 16 Abs. 1, Abs. 3 und 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG liege nicht vor. Der Ausgleichsanspruch sei laufender Gewinn i.S. der §§ 24 Nr. 1 Buchst. c, 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG und den Gesellschaftern beim Gewerbesteuer-Messbetrag nach Maßgabe des allgemeinen, im Gesellschaftsvertrag vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssels hälftig zuzurechnen.
- 8 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1961 veröffentlichten Gründen als unbegründet ab.
- 9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts und trägt im Wesentlichen vor, ihr Handelsvertreterausgleichsanspruch sei wesentlicher Bestandteil des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns der Versicherungsagentur und damit eines nach § 34 Abs. 3 EStG begünstigten Gewinns i.S. des § 16 Abs. 1 und Abs. 2 EStG. Der Ausgleichsanspruch sei Gegenleistung des Versicherungsunternehmens für die Aufgabe der Tätigkeit und die Rückübertragung des Versicherungsbestandes. Die in der Vergangenheit erzielten Provisionseinnahmen würden nach einem bestimmten Berechnungsschlüssel in die Zukunft übertragen und dem Agenturinhaber vergolten, der den Bestand abgibt. Ebenso wie dieser Bestand habe der Ausgleichsanspruch den Charakter eines Wirtschaftsguts. Nach § 89b Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 und 2 HGB solle der Anspruch Vorteile des Versicherungsunternehmens, die durch die Tätigkeit des Agenturinhabers künftig entstehen, sowie entgangene künftige Einnahmen des Agenturinhabers abgelden. Der Anspruch entspreche bei einem "gewöhnlichen" Betrieb den stillen Reserven, die erst bei Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs aufzudecken und zu versteuern seien. Die Aufdeckung stiller Reserven führe nicht zu laufendem Gewinn. § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG (sinngemäß i.V.m. § 24 Nr. 1 Buchst. c EStG) führe zwar den Handelsvertreterausgleichsanspruch ausdrücklich als begünstigt auf. Dadurch würde die Begünstigung jedoch nur auf die im Laufe des Berufslebens entstehenden Ausgleichsansprüche ausgedehnt; dies schließe nicht aus, dass solche Ansprüche bei Vorliegen der Voraussetzungen der §§ 16, 34 Abs. 3 EStG nach letztgenannter Vorschrift begünstigt seien. Wenn der Anspruch der Altersversorgung diene, dann --so sinngemäß die Klägerin-- müsse auch im Streitfall § 34 Abs. 3 EStG zur Anwendung kommen; andernfalls liege ein Gleichheitsverstoß und ein Verstoß gegen die Eigentumsgarantie des Art. 14 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) vor. Für den Fall, dass der angefochtene Feststellungsbescheid zu Recht von laufendem Gewinn ausgehe, sei der anteilige Gewerbesteuer-Messbetrag der Klägerin mit 8.937 € festzustellen, denn der Handelsvertreterausgleichsanspruch sei im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin entstanden und nicht nach § 35 Abs. 3 Satz 2 Halbsatz 2 EStG 2002 vorab --vor Anwendung des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels-- auszugliedern.
- 10 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und den geänderten

Feststellungsbescheid 2002 vom 18. Februar 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Juni 2005 dahin zu ändern, dass der Handelsvertreterausgleichsanspruch der Klägerin in Höhe von 147.790 € als nach Maßgabe der §§ 16, 34 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG tarifbegünstigter Aufgabebegewinn festgestellt wird,

hilfsweise eine Änderung dahin, dass der Anteil der Klägerin am Gewerbesteuer-Messbetrag 2002 mit 8.937 € festgestellt wird.

- 11** Außerdem beantragt die Klägerin, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären.
- 12** Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 13** Es hält unter Bezugnahme auf seine Einspruchsentscheidung und das angefochtene FG-Urteil an seiner Auffassung fest, dass der Handelsvertreterausgleichsanspruch zu Recht als nach den §§ 24 Nr. 1 Buchst. c, 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG steuerbegünstigter laufender Gewinn festgestellt und der Gewerbesteuer-Messbetrag gemäß § 35 Abs. 3 EStG 2002 nach dem Anteil am allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel je zur Hälfte auf die Gesellschafter der ehemaligen GbR verteilt worden sei.

Entscheidungsgründe

- 14** II. Die Revision der Klägerin ist begründet. Das vorinstanzliche Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 15** 1. Das FG hat außer Acht gelassen, dass H zum Klageverfahren notwendig beizuladen war (§ 60 Abs. 3 i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 1 Halbsatz 1 FGO). Hingegen hat das FG die ehemalige GbR zu Recht nicht zum Verfahren beigelegt.
- 16** a) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen (notwendige Beiladung), wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO).
- 17** Eine zweigliedrige GbR wird durch das Ausscheiden eines Gesellschafters ohne Liquidation vollbeendet (vgl. z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. September 1980 V R 175/74, BFHE 132, 348, BStBl II 1981, 293; BFH-Beschluss vom 5. Januar 2010 IV R 43/07, BFH/NV 2010, 1104). Die Vollbeendigung stellt eine qualifizierte Form des Ausscheidens sämtlicher Mitglieder der Personengesellschaft dar (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 1104, m.w.N.). Eine vollbeendete Personengesellschaft kann nicht Beteiligte eines finanzgerichtlichen Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO oder --was hier gleichfalls Gegenstand des angefochtenen Bescheids ist-- zur gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (jetzt § 35 Abs. 2 EStG) sein, denn sie ist nicht mehr i.S. des § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO als Prozessstandschafterin für die Gesellschafter prozessführungsbefugt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 23. September 2008 I R 90/07, BFH/NV 2009, 588; BFH-Beschluss vom 27. September 2007 XI B 194/06, BFH/NV 2008, 87, jeweils m.w.N.). Deshalb kann sie auch nicht mehr notwendig beigelegt werden (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 14. Juni 1994 VIII R 20/93, BFH/NV 1995, 318; BFH-Beschluss vom 11. Februar 2002 IX B 146/01, BFH/NV 2002, 796, jeweils m.w.N.). Die Vollbeendigung hat vielmehr zur Folge, dass grundsätzlich alle gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO klagebefugten ehemaligen Gesellschafter, die nicht selbst Klage erhoben haben, beizuladen sind, soweit sie vom Ausgang des Rechtsstreits i.S. des § 40 Abs. 2 FGO selbst betroffen sind (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 10. Februar 1988 VIII R 352/82, BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544; vom 25. Juni 1992 IV R 87/90, BFH/NV 1993, 457; in BFH/NV 1995, 318; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2002, 796; in BFH/NV 2010, 1104; Brandis in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 60 FGO Rz 30 und Rz 49, m.w.N.). Eine notwendige Beiladung der nicht klagenden ehemaligen Gesellschafter (Beteiligten) ist nicht geboten, wenn sie steuerrechtlich unter keinem denkbaren Gesichtspunkt betroffen sind (z.B. BFH-Urteile in BFHE 152, 414, BStBl II 1988, 544, und in BFH/NV 1995, 318, m.w.N.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 796).
- 18** b) Nach diesen Maßstäben scheidet zwar eine notwendige Beiladung der ehemaligen, durch Ausscheiden der Klägerin vollbeendeten GbR aus. Der von der Klägerin angefochtene Feststellungsbescheid ist jedoch auch gegen H ergangen. Dieser ist durch den Ausgang des Rechtsstreits im Hinblick auf die angefochtenen Feststellungen nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 in eigenen Rechten i.S. von § 40 Abs. 2 FGO betroffen.
- 19** aa) Ist Gegenstand des Rechtsstreits die Qualifizierung des im Sonderbetriebsvermögen eines Mitunternehmers

angefallenen Gewinns als laufender Gewinn oder als tarifbegünstigter Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn, so ist dieser Gesellschafter notwendig zum finanzgerichtlichen Verfahren beizuladen, weil ihn diese Frage i.S. von § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO "persönlich angeht" (z.B. BFH-Urteil vom 16. Oktober 2008 IV R 74/06, BFH/NV 2009, 725). Die umstrittene Qualifizierung des im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin angefallenen Gewinns als nach §§ 24 Nr. 1 Buchst. c, 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG steuerbegünstigter laufender Gewinn oder als nach Maßgabe der §§ 16, 34 Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 3 EStG tarifbegünstigter Aufgabegewinn geht indes nur die Klägerin selbst, nicht hingegen auch den H "persönlich an".

- 20** bb) Soweit sich die Klägerin jedoch hilfsweise (für den --auch nach Ansicht des FG vorliegenden-- Fall, dass der Handelsvertreterausgleichsanspruch zu laufendem Gewinn führt) dagegen wendet, dass das FA bei der Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 den vereinbarten allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel zugrunde gelegt und den Gewerbesteuer-Messbetrag der Klägerin und H jeweils zu 50 % (5.245 €) zugerechnet hat, ist auch H vom Ausgang des Rechtsstreits i.S. des § 40 Abs. 2 FGO selbst betroffen. Denn die Klägerin begehrt die Feststellung eines höheren Anteils am Gewerbesteuer-Messbetrag (8.937 €). Hätte die Klägerin mit diesem Begehren ganz oder teilweise Erfolg, wirkte sich dies zu Lasten des H aus. Denn entscheidend ist nicht, dass die Klägerin im Ergebnis wohl auch meint, hinsichtlich der nach § 5 Abs. 1 Satz 3 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) von der GbR bzw. nach deren Vollbeendigung von deren verbleibendem Gesellschafter H (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606) geschuldeten Gewerbesteuer wirtschaftlich einen höheren Anteil tragen zu müssen, und ob dem im Innenverhältnis der ehemaligen Mitunternehmer eine entsprechende gewerbesteuerliche Lastenverteilung entspricht. Bei der Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 ist vielmehr entscheidend, dass sich ein höherer Anteil am Gewerbesteuer-Messbetrag rechnerisch positiv bei der Bestimmung des Steuerermäßigungsbetrages nach § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 auswirkte. Ein geringerer Anteil des H würde deshalb nach Maßgabe des § 35 EStG grundsätzlich auch zu einer geringeren Ermäßigung seiner tariflichen Einkommensteuer führen.
- 21** c) Die notwendige Beiladung des H gehört zur Grundordnung des Verfahrens, deren Einhaltung nicht der Disposition der Beteiligten unterliegt. Wenngleich dieser Verfahrensfehler nach § 123 Abs. 1 Satz 2 FGO im Revisionsverfahren geheilt werden kann, übt der Senat das ihm insoweit zustehende Ermessen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 15. April 2010 IV R 9/08, BFHE 229, 42, BStBl II 2010, 929; vom 20. Mai 2010 IV R 74/07, BFHE 229, 71, BStBl II 2010, 1104) dahin aus, dass er die Sache an die Vorinstanz zurückverweist und dieser die Nachholung der unterbliebenen Beiladung überträgt. Hierfür spricht, dass der Senat aufgrund der bisherigen Feststellungen des FG nicht zuverlässig beurteilen kann, ob der nach dem Vortrag der Klägerin erst im Jahr 2003 geltend gemachte und ausgezahlte Handelsvertreterausgleichsanspruch der Klägerin --auch wenn ein solcher Anspruch nach zutreffender Auffassung des FG zu laufendem Gewinn führt (dazu nachfolgend unter II.2.a)-- schon zum 31. Dezember 2002 als Forderung (im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin) in der später ausgezahlten Höhe zu bilanzieren und gewinnwirksam zu erfassen gewesen ist (s. nachfolgend unter II.2.c).
- 22** 2. Im Interesse eines möglichst raschen Abschlusses des Rechtsstreits weist der Senat --allerdings ohne Bindungswirkung für den zweiten Rechtsgang-- zu den zwischen den Beteiligten umstrittenen materiell-rechtlichen Fragen auf Folgendes hin:
- 23** a) Laufender Gewinn
- 24** Nach gefestigter Rechtsprechung des BFH handelt es sich bei dem Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB um eine Forderung. Deren Entstehung ist (auch) einkommensteuerrechtlich dem laufenden Gewinn und nicht dem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn zuzuordnen; dies gilt auch dann, wenn die Beendigung des Vertragsverhältnisses mit der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs des Handelsvertreters zusammenfällt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. Oktober 1980 VIII R 184/78, BFHE 131, 520, BStBl II 1981, 97; vom 25. Juli 1990 X R 111/88, BFHE 162, 38, BStBl II 1991, 218; im Zusammenhang mit der Bestimmung des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG gleichfalls für laufenden Gewinn z.B. BFH-Urteile vom 24. November 1982 I R 60/79, BFHE 137, 360, BStBl II 1983, 243; vom 19. Februar 1987 IV R 72/83, BFHE 149, 188, BStBl II 1987, 570; vom 26. November 2009 III R 110/07, BFH/NV 2010, 1304, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 17. März 2009 X B 225/08, BFH/NV 2009, 967; kritisch für die Gewerbesteuer Blümich/von Twickel, § 7 GewStG Rz 158). Dieser Rechtsauffassung liegt im Wesentlichen die Vorstellung zugrunde, dass es sich bei dem Ausgleichsanspruch um einen Anspruch handelt, der seiner rechtlichen und wirtschaftlichen Natur nach einen zusätzlichen gesetzlichen Vergütungsanspruch des Handelsvertreters für die vor Vertragsende geleisteten und nach Vertragsende fortwirkenden Dienste darstellt und der unmittelbar aus dem Handelsvertreterverhältnis folgt und keinen besonderen Willensentschluss voraussetzt, wie ihn die Aufgabe einer Tätigkeit oder eines Gewerbebetriebs erfordert (vgl. nur BFH-Urteile vom 10. Juli 1973 VIII R 228/72, BFHE 110, 126, BStBl II 1973, 775, und in BFHE 149, 188, BStBl II 1987, 570; BFH-Beschluss in BFH/NV 2009, 967). Dient der Ausgleichsanspruch der Abgeltung einer

bereits geleisteten Tätigkeit des Vertreters, scheidet auch die Annahme eines firmenwertähnlichen Rechts (immaterielles Wirtschaftsgut) aus, dessen stille Reserven anlässlich einer Betriebsaufgabe aufzulösen wären (vgl. BFH-Beschluss vom 16. August 1989 III B 14/89, BFH/NV 1990, 188); allenfalls der Nachfolger des Handelsvertreters kann vom Geschäftsherrn ein "Vertreterrecht" (immaterielles Wirtschaftsgut) erwerben, wenn es dem Geschäftsherrn gelingt, den Ausgleichsanspruch des scheidenden Vorgänger-Handelsvertreters gemäß § 89b HGB auf dessen Nachfolger im Wege der Schuldübernahme zu überwälzen (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 2007 X R 5/05, BFHE 218, 343, BStBl II 2007, 959, m.w.N.). Dieser höchstrichterlichen Rechtsprechung, die der erkennende Senat trotz kritischer Stimmen in der Literatur (z.B. Blümich/ Stuhmann, § 16 EStG, Rz 343; Otto, Betriebs-Berater 2005, 1324) auch in ihrer Begründung teilt, entspricht es, dass sowohl FA als auch FG im Streitfall von laufendem Gewinn statt von einem Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn ausgegangen sind.

- 25** b) Steuerbegünstigung für außerordentliche Einkünfte
- 26** aa) Führt der Handelsvertreterausgleichsanspruch zu laufendem Gewinn, so kommt hierfür die Steuerbegünstigung für außerordentliche Einkünfte nach § 34 EStG in Betracht. Wie das FG zutreffend erkannt hat, gelten als Ausgleichszahlungen an Handelsvertreter i.S. der §§ 24 Nr. 1 Buchst. c, 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG auch die Ausgleichsansprüche der Versicherungsvertreter, denn diese erhalten über § 89b Abs. 5 HGB einen Ausgleichsanspruch, der grundsätzlich dem eines Handelsvertreters entspricht. Führt der Ausgleichsanspruch der Klägerin zu außerordentlichen Einkünften i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 2 EStG, so ist eine Steuerbegünstigung nur nach Maßgabe des Abs. 1 der Vorschrift (sog. Fünftel-Regelung) zu gewähren; die in Abs. 3 der Norm geregelte Steuerbegünstigung kommt nicht zur Anwendung, denn sie wird auf Antrag nur für Veräußerungsgewinne i.S. von § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG gewährt.
- 27** bb) Soweit die Klägerin eine Verletzung von Art. 3 Abs. 1 und Art. 14 GG sinngemäß darin erblickt, dass einerseits § 34 Abs. 1 EStG in seiner bis einschließlich Veranlagungszeitraum 1998 gültigen Fassung eine (auch) für Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB günstigere Regelung (Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes auch auf Entschädigungen) enthielt als die Fünftel-Regelung des ab dem Veranlagungszeitraum 1999 anzuwendenden § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 (StEntlG 1999/2000/2002) vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) und der insoweit inhaltlich unveränderten, im Streitjahr (2002) anzuwendenden Nachfolgeregelung, andererseits die ehemalige günstigere Regelung ab dem Veranlagungszeitraum 2001 (nur) für Veräußerungsgewinne mit gewissen Modifikationen (u.a. Mindeststeuersatz, Mindestalter des Steuerpflichtigen und Begrenzung der Höhe der außerordentlichen Einkünfte) durch § 34 Abs. 3 EStG i.d.F. des Steuersenkergänzungsgesetzes (StSenkErgG) vom 19. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1812, BStBl I 2001, 25) wieder eingeführt worden ist (ausführlich zur Rechtsentwicklung BFH-Urteile vom 6. Dezember 2006 X R 22/06, BFH/NV 2007, 442, und vom 15. September 2010 X R 55/03, BFH/NV 2011, 231; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 1736), hat das FG im Ergebnis zu Recht einen Verfassungsverstoß verneint.
- 28** (1) Ein Gleichheitsverstoß ist nicht ersichtlich.
- 29** In ihrer Revisionsbegründung hat die Klägerin auf eine unter dem Az. 2 BvR 339/07 anhängige Verfassungsbeschwerde hingewiesen. Diese gegen das BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 442 eingelegte Verfassungsbeschwerde wurde durch BVerfG-Beschluss vom 24. März 2010 2 BvR 339/07 (nicht veröffentlicht) nicht zur Entscheidung angenommen. Der BFH hat in jener Entscheidung --wie erneut in seinem Urteil in BFH/NV 2011, 231 (unter II.2.a)-- ausgeführt, Vergleichsperson des Steuerpflichtigen, der neben außerordentlichen Einkünften weitere Einkünfte erziele, die nicht steuerbegünstigt sind, sei der Steuerpflichtige mit einem gleich hohen zu versteuernden Einkommen ohne tarifbegünstigte außerordentliche Einkünfte. Im Vergleich zu diesem zahle der Steuerpflichtige mit ermäßigt zu besteuerten Einkünften allenfalls eine gleich hohe Einkommensteuer, niemals sei er jedoch schlechter gestellt. Es kann offenbleiben, ob sich die Klägerin auch gegen die Bildung eines solchen Vergleichspaares wendet und ob die Beurteilung des BFH in den genannten Entscheidungen zutrifft. Denn auch im Vergleich von Steuerpflichtigen, die nach Maßgabe des § 34 EStG in unterschiedlicher Weise begünstigte außerordentliche Einkünfte (Fünftel-Regelung bzw. bei Veräußerungsgewinnen i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG ein Wahlrecht nach Abs. 3 der Vorschrift) erzielen, ergibt sich im Streitfall kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG).
- 30** Wenn § 34 Abs. 3 EStG i.d.F. des StSenkErgG (auf Antrag des Steuerpflichtigen) nur auf Veräußerungsgewinne i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG und u.a. nicht auf Entschädigungen i.S. des Abs. 2 Nr. 2 der Vorschrift und damit auch nicht auf Ausgleichszahlungen nach § 89b HGB anzuwenden ist, folgt diese Differenzierung einem sachlichen

Grund, soweit der Gesetzgeber zur Sicherung der Altersvorsorge von aus dem Berufsleben ausscheidenden Unternehmern unter sehr engen, auf den Begünstigungszweck abgestimmten Voraussetzungen (u.a. Mindestalter des Steuerpflichtigen, Inanspruchnahme nur einmal im Leben) die Möglichkeit einräumen wollte, für Gewinne aus Betriebsveräußerungen und -aufgaben den halben durchschnittlichen Steuersatz in Anspruch zu nehmen (vgl. BRDrucks 469/00, S. 6). Dabei stand die beschränkte Wiedereinführung einer früheren Steuerbegünstigung nur für Veräußerungsgewinne im Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens bei Kapitalgesellschaften, die auch die Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften in dieses Verfahren einbezog. Um dem Mittelstand einen Ausgleich für die ab dem Jahre 2002 geltende Besteuerung von Kapitalgesellschaften zu gewähren, war es nicht geboten, auch weitere Personenkreise in die genannte Altersvorsorgekomponente einzubeziehen (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 442, m.w.N.).

- 31** Weiterhin begründet Art. 3 Abs. 1 GG keinen Anspruch auf Gleichbehandlung in der Zeit. Der Gesetzgeber ist selbst im Bereich der Fiskalzwecknormen zur Korrektur einer vorangegangenen Rechtsänderung befugt, wenn sie dem Sachlichkeitsgebot entspricht, d.h. durch sachliche Gründe getragen und damit das allgemeine Willkürverbot nicht verletzt wird. Der Gesetzgeber kann hierbei --ergänzend-- auch Gesichtspunkte einer geordneten Führung der öffentlichen Haushalte berücksichtigen und demgemäß die Gesetzeskorrektur erst ab einem bestimmten Stichtag in Kraft setzen (vgl. BFH-Urteil vom 20. Mai 2010 IV R 42/08, BFHE 229, 340, BStBl II 2010, 820, m.w.N.); allein die Diskontinuität gesetzlicher Vorschriften führt nicht zu einem Gleichheitsverstoß (vgl. für § 34 EStG auch BFH-Urteil vom 9. März 2010 VIII R 109/03, BFH/NV 2010, 1266). Die Fünftel-Regelung des § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002, aufgrund derer außerordentliche Einkünfte rechnerisch auf einen Zeitraum von fünf Jahren verteilt werden, ist von hinreichend sachlichen Gründen getragen. Sie wurde eingeführt, weil die mit der in der Vorgängerregelung bestimmten Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes verbundene Entlastung der außerordentlichen Einkünfte regelmäßig über den Ausgleich der mit dem zusammengeballten Bezug verbundenen Progressionsnachteile hinausgegangen war. Insbesondere Steuerpflichtige, die dem Spitzensteuersatz unterlagen, wurden nach Auffassung des Gesetzgebers übermäßig begünstigt. Außerdem wurde die bisherige Regelung wegen der unterschiedlichen Entlastung außerordentlicher Einkünfte einerseits und der Einkünfte aus mehrjähriger Tätigkeit andererseits für zu kompliziert gehalten (vgl. BTDrucks 14/23, S. 183; BFH-Beschluss vom 7. März 2003 IV B 163/02, BFH/NV 2003, 777; BFH-Urteil in BFH/NV 2010, 1266, jeweils m.w.N.). Auf die Frage, ob § 34 Abs. 3 EStG i.d.F. des StSenkErgG zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung von Betriebsveräußerungen in der Zeit führte (so BRDrucks 469/1/00, S. 4, für die Jahre 1999 und 2000), braucht im vorliegenden Fall nicht eingegangen zu werden.
- 32** Ein Gleichheitsverstoß folgt schließlich auch nicht daraus, dass der Gesetzgeber keine Folgerungen aus der Rechtsprechung des BFH gezogen hat, dass Handelsvertreterausgleichsansprüche stets --also auch bei Betriebsaufgabe oder -veräußerung-- zu laufendem Gewinn führen und somit nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2001 gültigen Rechtslage die Wahl der Steuerbegünstigung nach § 34 Abs. 3 EStG auch dann ausgeschlossen ist, wenn die Ausgleichsansprüche in zeitlichem Zusammenhang mit dem Ausscheiden des Handelsvertreters aus dem Beruf entstehen (noch offengelassen in BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 231). Denn nach dem vorgenannten Verständnis derartiger Ansprüche als Vergütungsanspruch für bereits geleistete Dienste tritt der Aspekt der Sicherung der Altersvorsorge regelmäßig zurück. Nach der ihm zustehenden Typisierungsbefugnis (näher dazu z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.2.b bb) durfte sich der Gesetzgeber deshalb hinsichtlich des Wahlrechts nach § 34 Abs. 3 EStG auf Veräußerungsgewinne i.S. des § 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG beschränken. Denn solche Gewinne entsprechen dem Regelfall des Ausscheidens aus dem Beruf, an dem sich der Gesetzgeber orientieren darf. Ob und inwieweit vorrangig der Vergütung früherer Tätigkeiten dienende Handelsvertreterausgleichsansprüche auch zur Finanzierung der Altersvorsorge des Handelsvertreters verwendet werden können, brauchte der Gesetzgeber nicht zu berücksichtigen.
- 33** (2) Art. 14 GG schützt grundsätzlich nicht gegen die Auferlegung von Geldleistungspflichten, insbesondere nicht gegen die Verpflichtung zur Zahlung von Einkommensteuer, es sei denn, sie würde den Betroffenen übermäßig belasten und ihn grundlegend in seinen Vermögensverhältnissen beeinträchtigen; die Einführung der sog. Fünftel-Regelung gemäß § 34 Abs. 1 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 führt indes zu keiner in diesem Sinne erdrosselnden Wirkung der Einkommensteuer (vgl. BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 442, und in BFH/NV 2011, 231).
- 34** (3) Schließlich kann sich die Klägerin hinsichtlich des Systemwechsels vom halben durchschnittlichen Steuersatz zur Fünftel-Regelung auch nicht auf aus dem Rechtsstaatsprinzip des Art. 20 Abs. 3 GG folgenden Vertrauensschutz berufen. Bereits in seinem Urteil in BFH/NV 2007, 442 hat der BFH auch im Hinblick auf die Änderungen des § 34 EStG die Auffassung vertreten, dass der Gesichtspunkt des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes einem Systemwechsel für die Zukunft grundsätzlich nicht entgegenstehe. Nach dem BVerfG-Beschluss in DStR 2010, 1736

verstößt zwar (u.a.) § 34 Abs. 1 i.V.m. § 52 Abs. 47 EStG i.d.F. des StEntlG 1999/2000/2002 gegen die verfassungsrechtlichen Grundsätze des Vertrauensschutzes und ist nichtig, soweit danach für Entschädigungen i.S. des § 24 Nr. 1 Buchst. a EStG die sog. Fünftel-Regelung anstelle des zuvor geltenden halben durchschnittlichen Steuersatzes auch dann zur Anwendung kommt, wenn diese im Jahr 1998, aber noch vor der Einbringung der Neuregelung in den Deutschen Bundestag am 9. November 1998 verbindlich vereinbart und im Jahr 1999 ausgezahlt wurden, oder --unabhängig vom Zeitpunkt der Vereinbarung-- noch vor der Verkündung der Neuregelung am 31. März 1999 ausgezahlt wurden. Unter den im Streitfall vorliegenden Umständen kommen Gesichtspunkte des verfassungsrechtlichen Vertrauensschutzes indes nicht zum Tragen, denn der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nach § 89b HGB, den § 24 Nr. 1 Buchst. c EStG auch im Jahr 1998 zu den Entschädigungen zählte, entsteht --wie nachfolgend ausgeführt (II.2.c)-- erst bzw. frühestens (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2007, 442) mit der Beendigung des Vertragsverhältnisses, hier zum 31. Dezember 2002. Deshalb konnte die Klägerin keine Dispositionen im Vertrauen auf die Maßgeblichkeit der bis zum Jahr 1998 gültigen Rechtslage bei der Besteuerung außerordentlicher Einkünfte i.S. des § 34 EStG treffen. Vielmehr musste sie auch aufgrund der langjährigen Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Behandlung von Ausgleichsansprüchen nach § 89b HGB davon ausgehen, dass die Rechtslage im Zeitpunkt der Beendigung des Vertragsverhältnisses für die Besteuerung maßgeblich sein werde. Es kommt hinzu, dass dem Wegfall der günstigeren Regelung (Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes auch auf Entschädigungen) eine Entlastung durch niedrigere Steuersätze im ersten Veranlagungszeitraum der Anwendung der Neuregelung --1999-- und den Folgejahren gegenüberstand und zudem die Tarifiermäßigung für außerordentliche Einkünfte nicht vollständig abgeschafft, sondern durch die sog. Fünftel-Regelung ersetzt wurde (näher dazu BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 231).

- 35** Soweit im Einzelfall die seit Jahrzehnten geltende ermäßigte Besteuerung der Ausgleichszahlung nach § 89b HGB konkreter Bestandteil eines Konzepts der Altersversorgung des aus Altersgründen aus dem Berufsleben ausscheidenden Handels- bzw. hier Versicherungsvertreters war und der Wegfall dieser Rechtslage zu einer gravierenden Gefährdung seiner Altersversorgung führen würde, könnte dem Vertrauensschutzprinzip ggf. durch eine einzelfallbezogene Billigkeitsmaßnahme Rechnung getragen werden (vgl. BFH-Beschluss in BFH/NV 2003, 777; BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 231, unter II.3., m.w.N.). Die Klägerin hat jedoch nicht vorgetragen, dass die Besteuerung der streitbefangenen Ausgleichszahlung nach der sog. Fünftel-Regelung zu einer gravierenden Gefährdung ihrer Altersversorgung führen würde. Im Übrigen ist für eine auf § 163 AO gestützte, selbständig anfechtbare und von der Rechtmäßigkeitsprüfung unabhängige Billigkeitsentscheidung in einem auf die Rechtmäßigkeitsprüfung eines Steuerbescheids beschränkten Verfahren kein Raum (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 231, m.w.N.).
- 36** c) Aktivierung des Anspruchs zum 31. Dezember 2002
- 37** Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nach § 89b HGB entsteht bereits mit Beendigung des Vertragsverhältnisses; er ist deshalb grundsätzlich auch zu diesem Zeitpunkt zu aktivieren (vgl. BFH-Urteile vom 26. März 1969 I R 141/66, BFHE 95, 497, BStBl II 1969, 485; in BFHE 131, 520, BStBl II 1981, 97; in BFHE 162, 38, BStBl II 1991, 218; vom 18. Dezember 2002 I R 11/02, BFHE 201, 228, BStBl II 2003, 400). Damit ist allerdings noch nichts darüber gesagt, in welcher Höhe solche Ausgleichsansprüche in den Bilanzen anzusetzen sind; hierfür gilt der allgemeine Grundsatz, dass alle Umstände zu berücksichtigen sind, die bis zur Aufstellung der Bilanz bekannt werden (vgl. nur BFH-Urteil in BFHE 95, 497, BStBl II 1969, 485).
- 38** Ob und inwieweit die für den schließlich an die Klägerin ausgezahlten Ausgleichsanspruch wertbestimmenden Umstände bereits zum Bilanzstichtag objektiv gegeben waren und --deren Erkennbarkeit zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung vorausgesetzt-- danach bereits zum 31. Dezember 2002 der Ausgleichsanspruch in Höhe der im Jahr 2003 erfolgten Auszahlungen --wie zwischen den Beteiligten unstreitig ist, ein Betrag von insgesamt 147.790 €-- als Forderung im Sonderbetriebsvermögen der Klägerin zu aktivieren war, vermag der erkennende Senat aufgrund der bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nicht zu beurteilen. Der angefochtenen FG-Entscheidung lässt sich lediglich entnehmen, dass nach dem Vortrag der Klägerin der Ausgleichsanspruch erst im Jahr 2003 geltend gemacht und ausgezahlt worden ist. Es fehlt jedoch an tatsächlichen Feststellungen des FG darüber, wann für die GbR die Bilanz zum 31. Dezember 2002 aufgestellt worden ist und welcher Wert dabei dem Ausgleichsanspruch der Klägerin nach Maßgabe des Kenntnisstands zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung, der auf die am Bilanzstichtag --objektiv-- bestehenden Verhältnisse zu beziehen ist, beizulegen war. Insbesondere lässt sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen, ob bzw. inwieweit die nach § 89b HGB maßgeblichen Grundlagen für die Bemessung des Anspruchs der Klägerin (Unternehmervorteil, entgangene Provisionen) bereits zum 31. Dezember 2002 rechtlich und rechnerisch festgestanden haben oder ob der nach Angaben der Klägerin erst im Jahr 2003 geltend gemachte Anspruch seiner Höhe nach auch erst in jenem Jahr ganz oder --etwa im Hinblick auf die

nach § 89b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 HGB in seiner im Streitjahr gültigen Fassung (a.F.) erforderliche einzelfallbezogene Billigkeitsprüfung (vgl. dazu z.B. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 20. November 2002 VIII ZR 146/01, BGHZ 153, 6, unter II.2.c, m.w.N.)-- teilweise ausgehandelt oder bestimmt worden ist. Wertaufhellende Tatsachen können noch in einem bestimmten zeitlichen Rahmen nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt werden, nicht aber neue Tatsachen. Demnach sind als "wertaufhellend" nur solche Umstände zu berücksichtigen, die zum Bilanzstichtag bereits objektiv vorlagen und nach dem Bilanzstichtag, aber vor dem Tag der Bilanzerstellung lediglich bekannt oder erkennbar wurden (vgl. BFH-Urteile vom 26. April 1989 I R 147/84, BFHE 157, 121, BStBl II 1991, 213, zur Bilanzierung von Forderungen; vom 30. Januar 2002 I R 68/00, BFHE 197, 530, BStBl II 2002, 688; vom 19. Oktober 2005 XI R 64/04, BFHE 211, 475, BStBl II 2006, 371; BFH-Beschluss vom 17. März 2006 IV B 177/04, BFH/NV 2006, 1286). Für den Streitfall bedeutet dies, dass etwa erst im Jahr 2003 neu bzw. erstmals ausgehandelte oder festgestellte wertbestimmende Faktoren bei der Bewertung der zum 31. Dezember 2002 zu bilanzierenden Forderung der Klägerin nicht zu berücksichtigen wären. Allerdings spricht u.a. die zeitliche Nähe der Auszahlung des streitbefangenen Anspruchs zum Ausscheiden der Klägerin aus der GbR dafür, dass die nach Maßgabe des § 89b Abs. 1 Satz 1 Nrn. 1 bis 3, Abs. 5 HGB a.F. für die Wertbildung maßgeblichen Faktoren mit hoher Wahrscheinlichkeit ganz oder im Wesentlichen schon zum 31. Dezember 2002 objektiv vorgelegen haben.

- 39** d) Aufteilungsmaßstab der gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002
- 40** Gemäß § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2002 richtet sich der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuer-Messbetrag nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen. Dies bedeutet, dass es für die Aufteilung des Gewerbesteuer-Messbetrages keine Rolle spielt, ob --wie im Streitfall-- ein Gewinn aus der Sonderbilanz eines Mitunternehmers in den steuerlichen Gewinn und zugleich auch in den Gewerbeertrag einfließt und sich dadurch die Gewerbesteuer erhöht. Verfassungsrechtliche Zweifel am Aufteilungsmaßstab des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels hat der erkennende Senat nicht, auch wenn der Gesetzgeber in Anknüpfung an die von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG verfolgte Konzeption der Mitunternehmerbesteuerung auch auf den Anteil der Mitunternehmer an den Einkünften hätte abstellen können (vgl. Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung --Steuersenkungsgesetz--, BTDrucks 14/2683, S. 6), sich schließlich jedoch --auf Empfehlung des Finanzausschusses des Deutschen Bundestags (BTDrucks 14/3366, S. 19 f. und S. 119)-- für den Gewinnverteilungsschlüssel (ohne Berücksichtigung von gesellschaftsvertraglich vereinbarten Vorabgewinnen) entschieden hat. Zur Wahl eines anderen Aufteilungsmaßstabs war der Gesetzgeber weder durch den Gleichheitssatz im Allgemeinen noch durch das Folgerichtigkeitsgebot gezwungen, denn die Wahl des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels ist von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt. Zum einen ist die Anknüpfung an den allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel insofern zutreffend, als die Gewerbesteuer als Betriebsausgabe zivilrechtlich auch von allen Gesellschaftern in diesem Verhältnis anteilig getragen wird (vgl. Wendt, Finanz-Rundschau 2000, 1173). Zum anderen sind --worauf der erkennende Senat bereits in seinem Beschluss vom 7. April 2009 IV B 109/08 (BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116) hingewiesen hat-- abgesehen davon, dass Einzelunternehmer und Mitunternehmer nur unter Berücksichtigung ihrer unterschiedlichen zivilrechtlichen Stellung gleich behandelt werden müssen, für eine typisierte Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer die Abweichungen zwischen beiden Steuerarten zu berücksichtigen. Unterschiede bestehen insbesondere bei der Bestimmung des Steuersubjekts und der Bemessungsgrundlage. Eine punktgenaue Anrechnung der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallenden Gewerbesteuer ist schon deshalb kaum möglich. Im Rahmen seiner Typisierungsbefugnis darf der Gesetzgeber deshalb einen einfach zu handhabenden, sachgerechten Aufteilungsschlüssel wählen. Der allgemeine Gewinnverteilungsschlüssel erscheint in diesem Zusammenhang als Aufteilungskriterium nicht sachwidrig (BFH-Beschluss in BFHE 224, 548, BStBl II 2010, 116).
- 41** 3. Der Antrag der Klägerin, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, ist im Revisionsverfahren unzulässig (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 28. März 2000 VIII R 68/96, BFHE 191, 505; vom 14. Mai 2009 IV R 47/07, BFHE 225, 116, BStBl II 2009, 900). Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich zum Kostenfestsetzungsverfahren. Zuständig ist deshalb das FG als Gericht des ersten Rechtszuges (z.B. BFH-Urteil vom 2. Juni 1999 X R 16/96, BFHE 189, 67, BStBl II 1999, 596).