

Urteil vom 28. Mai 2015, IV R 27/12

Gewerbesteueranrechnung nach § 35 EStG für Veräußerungsgewinne nach Umwandlung einer Organgesellschaft in eine Personengesellschaft

BFH IV. Senat

EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 35, GewStG § 2, GewStG § 7 S 2, UmwStG § 3, UmwStG § 4, UmwStG § 5 Abs 2, UmwStG § 18 Abs 4, UmwStG § 18 Abs 4, UmwStG § 18 Abs 3, AO § 179 Abs 1, AO § 180 Abs 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 68 S 1, FGO § 121 S 1, FGO § 127, EStG VZ 2005

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 19. Juni 2012, Az: 3 K 2236/09

Leitsätze

Die im Anschluss an die Umwandlung einer Organgesellschaft in eine Personengesellschaft erzielten und mit Gewerbesteuer belasteten Veräußerungs- und Aufgabegewinne unterliegen der Steuerermäßigung des § 35 Abs. 2 EStG.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 20. Juni 2012 3 K 2236/09 aufgehoben.

Der Bescheid für das Jahr 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 31. Juli 2014 wird dahingehend geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2005 für Zwecke des § 35 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes in Höhe von insgesamt 8.594.140,43 € festgestellt und auf die D KG in Höhe von 3.050.060,44 € sowie auf die Beigeladene in Höhe von 5.544.079,99 € verteilt wird.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine oHG, ist ehemalige Gesellschafterin und Rechtsnachfolgerin der D-KG, der im Jahr 2007 das Vermögen der N-KG angewachsen ist.
- 2** Die N-KG ging durch formwechselnde Umwandlung mit Wirkung zum ... 2002 aus der N-GmbH hervor. Anteilseigner und körperschaft- und gewerbesteuerlicher Organträger der N-GmbH war die X-AG & Co. Holding KG (Beigeladene). Entsprechend der Bestimmungen des § 18 Abs. 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Jahr 2005 (Streitjahr) geltenden Fassung (UmwStG) wurde der bei der Umwandlung der N-GmbH entstandene Übernahmegewinn gewerbesteuerlich nicht erfasst.
- 3** Die D-KG erwarb von der Beigeladenen durch Kauf- und Abtretungsvertrag vom ... Januar 2005 mit Wirkung zum ... August 2005 sämtliche Kommanditanteile an der N-KG sowie sämtliche Anteile an deren Komplementärin. Die Komplementärin war am Vermögen der N-KG nicht beteiligt.
- 4** Die Beigeladene realisierte aus der Veräußerung ihrer Kommanditanteile im Streitjahr --unter Berücksichtigung des Halbeinkünfteverfahrens-- einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn in Höhe von 173.115.574,41 €, von dem ein Teilbetrag in Höhe von 76.649.733,99 € (44,28 v.H.) auf den Betrieb der N-KG und ein Teilbetrag in Höhe von 96.465.840,42 € (55,72 v.H.) auf stille Reserven in den Beteiligungen der N-KG an anderen Personen- und Kapitalgesellschaften entfielen.
- 5** Der gesamte Veräußerungsgewinn unterlag der Gewerbesteuer. Das damals für die Besteuerung der N-KG

zuständige Finanzamt berücksichtigte daher in dem Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 2005 vom 13. Februar 2007 für die N-KG den steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn und setzte bei einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 174.600.580 € einen Gewerbesteuermessbetrag von 8.016.255 € fest, der in voller Höhe auf den gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn entfiel.

- 6** In dem ebenfalls am 13. Februar 2007 erlassenen Bescheid für das Jahr 2005 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die N-KG stellte das damals zuständige Finanzamt den maßgebenden Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke des § 35 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Höhe von 586.030,77 € fest und verteilte ihn --abweichend von der Feststellungserklärung-- hälftig auf die D-KG und die Beigeladene. Der Betrag von 586.030,77 € ergab sich aus Anteilen am Gewerbesteuermessbetrag i.S. des § 35 Abs. 2 EStG von Tochterpersonengesellschaften, die dort gesondert und einheitlich festgestellt worden waren. Der Veräußerungsgewinn blieb --erklärungsgemäß-- unberücksichtigt.
- 7** Die N-KG legte Einspruch ein und begehrte die Erhöhung des Gewerbesteuermessbetrags i.S. des § 35 Abs. 2 und Abs. 3 EStG um den für ihren eigenen Betrieb festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag von 8.016.255 € auf insgesamt 8.602.285,77 €. Sie trug zur Begründung im Wesentlichen vor, dass der erklärte Veräußerungsgewinn nach § 7 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) und nicht gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG gewerbesteuerpflichtig sei. Der Ausschluss der Vergünstigung einer pauschalierten Gewerbesteueranrechnung durch die Vorschrift des § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG greife daher nicht ein. Ferner rügte sie die vom Finanzamt vorgenommene hälftige Verteilung des bisher festgestellten Gewerbesteuermessbetrags; dieser entfalle vielmehr zu 35,49 v.H. auf die D-KG und zu 64,51 v.H. auf die Beigeladene.
- 8** Mit Teilabhilfebescheid vom 12. November 2008 entsprach der nunmehr zuständige Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) dem letztgenannten Begehren und verteilte den bisher festgestellten Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 586.030,77 € entsprechend der beantragten Quote auf die D-KG in Höhe von 207.982,33 € und auf die Beigeladene in Höhe von 378.048,44 €.
- 9** Im Übrigen wies das FA den Einspruch zurück. Die Klage blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) führte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1946 veröffentlichten Urteil aus, der Gewerbesteuermessbetrag, der auf den Veräußerungsgewinn der Mitunternehmeranteile entfalle, sei nicht in die Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG bei der D-KG und der Beigeladenen einzubeziehen. Es könne offen bleiben, ob § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG oder § 7 Satz 2 GewStG vorrangig anwendbar seien. Denn die Anrechnungsvorschrift des § 35 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG müsse im Wege einer teleologischen Reduktion dahin eingeschränkt werden, dass die im Anschluss an die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft erzielten und sowohl nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG als auch nach § 7 Satz 2 GewStG der Gewerbesteuer unterliegenden Veräußerungs- und Aufgabegewinne nicht der Steuerermäßigung des § 35 EStG unterfielen.
- 10** Darüber hinaus sei der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf die stillen Reserven der von der N-KG gehaltenen Anteile an anderen Personen- und Kapitalgesellschaften entfalle, ebenfalls von der Anrechnung nach § 35 EStG auszunehmen gewesen. Derartige Bestandteile des Gewinns aus der Anteilsveräußerung gehörten zum Veräußerungsgewinn i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG, der eine Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG ausschließe.
- 11** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 7 Satz 2 GewStG, § 35 Abs. 1 und Abs. 2 EStG und § 18 Abs. 4 UmwStG).
- 12** Mit Datum vom 31. Juli 2014 wurden die Bescheide für das Jahr 2005 über den Gewerbesteuermessbetrag mit der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags auf 8.020.985 € und über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen mit der Feststellung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags in Höhe von 573.155,43 € während des Revisionsverfahrens aus nicht streitgegenständlichen Gründen geändert.
- 13** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG mit der Maßgabe aufzuheben, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2005 für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2005 vom 31. Juli 2014 in Höhe von insgesamt 8.594.140,43 € festgestellt und auf die D-KG in Höhe von 3.050.060,44 € sowie auf die Beigeladene in Höhe von 5.544.079,99 € verteilt wird, hilfsweise, das Urteil des FG mit der Maßgabe aufzuheben, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2005 für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG unter Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von

Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2005 vom 31. Juli 2014 in Höhe von insgesamt 5.042.718,99 € festgestellt und auf die D-KG in Höhe von 1.789.660,97 € und auf die Beigeladene in Höhe von 3.253.058,02 € verteilt wird.

- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 15 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 16 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Änderung des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2005 vom 31. Juli 2014 mit der Maßgabe, dass der Gewerbesteuermessbetrag 2005 für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG auf insgesamt 8.594.140,43 € (Summe von 8.020.985 € und 573.155,43 €) festgestellt wird, wovon auf die D-KG 3.050.060,44 € und auf die Beigeladene 5.544.079,99 € entfallen.
- 17 1. Das Urteil des FG ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Es kann keinen Bestand haben, weil an die Stelle des angefochtenen Bescheids über die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG der während des Revisionsverfahrens erlassene geänderte Feststellungsbescheid vom 31. Juli 2014 getreten ist (vgl. dazu Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Juli 2004 IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188; vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, und vom 20. August 2013 IX R 38/11, BFHE 242, 386, BStBl II 2013, 1021).
- 18 Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 FGO i.V.m. § 68 Satz 1 FGO über diesen zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Feststellungsbescheid gemäß § 35 Abs. 2 EStG vom 31. Juli 2014 auf der Grundlage der bestehen bleibenden Feststellungen in der Sache. Die vorliegend streitigen Punkte sind unverändert geblieben; der Senat sieht daher wegen Spruchreife der Sache von einer Zurückverweisung nach § 127 FGO ab (vgl. BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 31/02, BFHE 204, 166, BStBl II 2006, 7, unter I.; vom 26. Januar 2011 IX R 7/09, BFHE 232, 463, BStBl II 2011, 540, unter II.1., und in BFHE 242, 386, BStBl II 2013, 1021, unter II.1.) und entscheidet in der Sache selbst.
- 19 2. Der Gewerbesteuermessbetrag 2005 für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG ist auf 8.594.140,43 € festzustellen.
- 20 a) Nach § 35 Abs. 1 EStG ermäßigt sich die um sonstige Steuerermäßigungen mit Ausnahme der §§ 34f und 34g EStG verminderte tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, bei Einkünften aus gewerblichen Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG um das 1,8fache des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags und bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG um das 1,8fache des festgesetzten anteiligen Gewerbesteuermessbetrags. Der Anteil eines Mitunternehmers am Gewerbesteuermessbetrag richtet sich nach seinem Anteil am Gewinn der Mitunternehmerschaft nach Maßgabe des allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssels; Vorabgewinnanteile sind nicht zu berücksichtigen (§ 35 Abs. 2 Satz 2 EStG).
- 21 Verfahrensrechtlich sind bei Mitunternehmerschaften nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag des Gewerbesteuermessbetrags und die auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile gesondert und einheitlich festzustellen. Für die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG sind die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und die Festsetzung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft Grundlagenbescheide (§ 35 Abs. 3 Satz 3 EStG).
- 22 b) Der angefochtene Bescheid ist verfahrensrechtlich nicht zu beanstanden.
- 23 aa) Gegenstand des anhängigen Rechtsstreits ist die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags sowie der auf die Mitunternehmer entfallenden Anteile nach § 35 Abs. 2 EStG (im Folgenden auch Feststellungsverfahren nach § 35 EStG).
- 24 Beide Regelungen sind Gegenstand eines gegenüber der Gewinnfeststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung (AO) eigenständigen Feststellungsverfahrens (§ 179 Abs. 1 AO; arg. § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG; vgl.

BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, sowie BTDruks 14/2683, S. 116; BTDruks 14/3366, S. 119). Es bestehen indes keine Bedenken dagegen, dass --wie vorliegend vom FA praktiziert-- die in den beiden (eigenständigen) Verfahren jeweils zu treffenden Feststellungen äußerlich miteinander verbunden werden. Zumindest dann, wenn wie vorliegend nach Auffassung des FA Teile des Gewerbesteuermessbetrags von der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG auszuschließen sind, muss der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil am hiernach verbleibenden (begünstigten) Messbetrag nicht als Prozentsatz, sondern --wie vom FA angenommen und von den Beteiligten nicht in Frage gestellt-- als Nominalbetrag festgestellt werden (BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, unter II.1.e bb).

- 25** bb) Ist eine Mitunternehmerschaft (Obergesellschaft) an einer anderen Mitunternehmerschaft (Untergesellschaft) beteiligt, setzt sich der für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG festzustellende Gewerbesteuermessbetrag aus dem für die Obergesellschaft selbst festgesetzten Gewerbesteuermessbetrag und dem im Verfahren nach § 35 Abs. 2 EStG bei der Untergesellschaft festgestellten Anteil der Obergesellschaft am Gewerbesteuermessbetrag der Untergesellschaft zusammen. Denn nach § 35 Abs. 2 Satz 5 EStG sind bei der Feststellung anteilige Gewerbesteuermessbeträge, die aus der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft stammen, einzubeziehen. Dabei ist der im Verfahren bei der Untergesellschaft ergangene Feststellungsbescheid als Grundlagenbescheid für die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags i.S. des § 35 Abs. 2 EStG bei der Obergesellschaft bindend. Der aus beiden Bestandteilen zusammengesetzte Betrag für die Obergesellschaft wird dann auf die Mitunternehmer der Obergesellschaft verteilt.
- 26** In diesem Sinne enthält der angefochtene Bescheid zutreffend die Feststellung des zusammengefassten Gewerbesteuermessbetrags i.S. des § 35 Abs. 2 EStG. Dass dieser nur den aus der Beteiligung an Untergesellschaften resultierenden Betrag von 573.155,43 € beinhaltet, hängt mit der materiell-rechtlichen Auffassung des FA zusammen, dass der für die N-KG selbst festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag insgesamt von einer Anrechnung nach § 35 EStG ausgeschlossen sei. Verfahrensrechtlich sind FA und FG zu Recht davon ausgegangen, dass über die Frage, ob Teile des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags von der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG ausgeschlossen sind, im Feststellungsverfahren nach § 35 EStG zu entscheiden ist (BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912).
- 27** c) Materiell-rechtlich ist das FG aber zu Unrecht der Auffassung des FA gefolgt, der für die N-KG festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag sei von der Anrechnung nach § 35 EStG ausgeschlossen.
- 28** aa) Nach dem Wortlaut des § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG ermäßigt sich die Einkommensteuer bis zur Höhe des Ermäßigungshöchstbetrags um ein Vielfaches des festgesetzten anteiligen Gewerbesteuermessbetrags. Danach ist grundsätzlich der auf den jeweiligen Mitunternehmer entfallende Anteil am Gewerbesteuermessbetrag ungekürzt bei der Berechnung des Ermäßigungsbetrags zu berücksichtigen. Der Senat hat aber bereits entschieden, dass der Normzweck zu einer einschränkenden Auslegung der Regelung zwingen kann.
- 29** Normzweck des § 35 EStG ist es, die Unternehmer und Mitunternehmer, die der Einkommensteuer unterliegen und gewerbesteuerpflichtige Einkünfte erzielen, zu entlasten (BTDruks 14/2683, S. 116, 97). Daher sind zu den Einkünften aus gewerblichen Unternehmen (§ 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG) sowie aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG) auch (dem Grunde nach) gewerbesteuerbelastete Veräußerungs- oder Aufgabegewinne zu rechnen. Hierzu gehören beispielsweise die Veräußerungsgewinne nach § 7 Satz 2 Nrn. 1 und 2 GewStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 --BGBl I 2001, 3858-- (BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912, m.w.N.).
- 30** Nicht dem Normzweck des § 35 EStG entspricht es aber dem BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912 zufolge, Gewinne i.S. des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führen zu lassen. Denn jene Vorschrift knüpft an die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft an und soll verhindern, dass die Gewerbesteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft, die auch Gewinne aus der Veräußerung oder Liquidation ihres Betriebs umfasst, dadurch unterlaufen wird, dass die Kapitalgesellschaft ohne Aufdeckung der stillen Reserven sowie ohne gewerbesteuerlichen Ansatz eines Übernahmegewinns in eine Personengesellschaft umgewandelt und der übergegangene Betrieb erst im Anschluss hieran (d.h. innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung) --wiederum ohne Anfall von Gewerbesteuer-- veräußert oder aufgegeben wird. Dementsprechend hat der erkennende Senat § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG, wonach der betreffende Gewerbesteuermessbetrag bei der Steuerermäßigung nach § 35 EStG nicht zu berücksichtigen ist, für deklaratorisch gehalten, weil der Ausschluss von der Anrechnung bereits aus einer teleologischen Reduktion des § 35 EStG folge (BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912).

- 31** bb) Eine einschränkende Auslegung des § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG mit Rücksicht auf die sondergesetzliche Wertung des § 18 Abs. 4 UmwStG kommt unter den im Streitfall vorliegenden Umständen nicht in Betracht.
- 32** (1) Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass das FA den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der N-KG durch die Beigeladene zutreffend als Gewerbeertrag im Gewerbesteuermessbescheid für das Jahr 2005 vom 31. Juli 2014 erfasst hat. Diese Rechtsfolge ergibt sich im Streitfall aus dem gegenüber § 18 Abs. 4 UmwStG vorrangig anzuwendenden § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG.
- 33** Nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gehört zum Gewerbeertrag auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt. Der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der N-KG durch die Beigeladene erfüllt die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG. Anders als die Regelung des § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG schließt § 7 Satz 2 GewStG die Ermäßigung nach § 35 EStG nicht aus.
- 34** (2) Dies schließt es indes --wie das FG zutreffend erkannt hat-- nicht aus, bei der Auslegung des § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG die Wertungen des § 18 Abs. 4 UmwStG auch dann zu berücksichtigen, wenn zwar die Voraussetzungen dieser Norm vorliegen, diese aber als gegenüber § 7 GewStG subsidiäre Norm (BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 IV R 33/09, BFH/NV 2013, 1122, Rz 15) wegen des gleichzeitigen Vorliegens der Voraussetzungen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG keine unmittelbaren Rechtsfolgen auslöst. Denn der § 18 Abs. 4 UmwStG tragende Gedanke der Erhaltung des gewerbsteuerlichen Substrats der in eine Personengesellschaft umgewandelten Kapitalgesellschaft kann auch dann zum Tragen kommen, wenn zugleich die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 GewStG erfüllt sind.
- 35** (3) Gleichwohl scheidet nach den besonderen Umständen des Streitfalls eine teleologische Reduktion des § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG aus. Denn infolge der hier bis zur Umwandlung vorliegenden Organschaft hätte auch ein von der umgewandelten Organgesellschaft erzielter Veräußerungsgewinn im Ergebnis zu einer Anrechnung nach § 35 EStG geführt. Der Gewerbeertrag der N-GmbH unterlag vor dem Formwechsel aufgrund der bestehenden gewerbsteuerlichen Organschaft der Gewerbesteuerpflicht auf der Ebene der Beigeladenen (Organträgerin). Gewinne, die bei der Veräußerung des Vermögens der Organgesellschaft entstanden wären, hätten durch die Zurechnung der auf die Organgesellschaft entfallenden Gewerbeerträge auf der Ebene der Organträgerin der Gewerbesteuer unterliegen. Der anteilige auf die Organgesellschaft entfallende Gewerbesteuermessbetrag wäre in der gesonderten und einheitlichen Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG bei der Organträgerin berücksichtigt worden. Daher wäre anrechnungsbefugten Mitunternehmern der Beigeladenen (Organträgerin) die Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 2 EStG gewährt worden, soweit der Gewerbesteuermessbetrag auf den Gewinn aus der Veräußerung des Vermögens der N-GmbH entfallen wäre.
- 36** Die teleologische Reduktion des § 35 EStG nach Maßgabe der Wertungen des § 18 Abs. 4 UmwStG würde dazu führen, dass der auf dem Veräußerungsgewinn beruhende Teil des Gewerbesteuermessbetrags bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG nicht zu berücksichtigen wäre. Es ginge aber über den Zweck des § 18 Abs. 4 UmwStG hinaus, in die Gewerbesteuerverstrickung mit Ausschluss der Steuerermäßigung nach § 35 EStG auch den auf dem Veräußerungsgewinn beruhenden Teil des Gewerbesteuermessbetrags einzubeziehen, der vor dem Formwechsel noch Eingang in die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG bei der Organträgerin gefunden hätte. Die Gewerbesteuerpflicht der umgewandelten Kapitalgesellschaft wird nicht unterlaufen, weil sie kein eigenständiges, vom Normzweck des § 18 Abs. 4 UmwStG zu schützendes gewerbsteuerliches Substrat aufweist. In solchen Fällen der organschaftlichen Anbindung der umgewandelten Kapitalgesellschaft kann es nach dem Formwechsel in eine Personengesellschaft typisierend nicht zu einer missbräuchlichen Steuerermäßigung durch die Berücksichtigung des Gewerbesteuermessbetrags kommen.
- 37** d) Das Urteil des FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist dadurch stattzugeben, dass der Gewerbesteuermessbetrag für Zwecke des § 35 Abs. 2 EStG antragsgemäß auf 8.594.140,43 € festgestellt wird. Von diesem Betrag entfallen auf die D-KG 3.050.060,44 € und auf die Beigeladene 5.544.079,99 €.
- 38** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Etwaige außergerichtliche Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese hat keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert.