

Urteil vom 25. April 2018, IV R 8/16

Gewährung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags auch bei Wechsel der Steuerschuldnerschaft während des Erhebungszeitraums

ECLI:DE:BFH:2018:U.250418.IVR8.16.0

BFH IV. Senat

GewStG § 2 Abs 1, GewStG § 2 Abs 5, GewStG § 5 Abs 1 S 3, GewStG § 10, GewStG § 11 Abs 1 S 3 Nr 1, GewStG § 11 Abs 2, GewStG § 14 S 1, GewStG § 14 S 3, GewStG VZ 2009 , BGB § 738

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 12. January 2016, Az: 8 K 863/14

Leitsätze

1. Scheiden während des Erhebungszeitraums bis auf einen Gesellschafter alle anderen Gesellschafter aus einer Personengesellschaft aus, wechselt ab diesem Zeitpunkt die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft auf den verbleibenden Gesellschafter als Einzelunternehmer. Dessen ungeachtet ist der Gewerbesteuermessbetrag für den gesamten Erhebungszeitraum einheitlich unter Berücksichtigung des vollen Gewerbesteuerfreibetrags zu berechnen .
2. Für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist für jeden Steuerschuldner ein Gewerbesteuermessbescheid zu erlassen. In den Bescheiden ist der einheitlich ermittelte Gewerbesteuermessbetrag im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzurechnungen und Kürzungen zu berücksichtigen .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 13. Januar 2016 8 K 863/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) war zusammen mit E Gesellschafter der S GbR. Zum 31. Mai 2009 ist E aus der S GbR ausgeschieden. Sein Anteil am Gesellschaftsvermögen ist daher im Wege der Anwachsung auf die Klägerin übergegangen. Seit dem 1. Juni 2009 führt die Klägerin den Gewerbebetrieb als Einzelunternehmen fort.
- 2 Mit Gewerbesteuermessbescheid für 2009 vom 6. Oktober 2011 setzte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den Gewerbesteuermessbetrag gegenüber der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der S GbR auf 528 € fest. Bei der Ermittlung des Messbetrags zog das FA von dem bis zum 31. Mai 2009 von der S GbR erzielten und auf volle Hundert abgerundeten Gewerbeertrag in Höhe von 25.300 € den zeitanteilig auf 5/12 gekürzten Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) in Höhe von 10.208 € (= 5/12 von 24.500 €) ab.
- 3 Der Gewerbeertrag des ab dem 1. Juni 2009 fortgeführten Einzelunternehmens der Klägerin belief sich auf 2.900 €, so dass darauf rechnerisch nur ein Freibetrag in Höhe von 2.900 € entfiel.
- 4 Mit dem hiergegen eingelegten Einspruch begehrte die Klägerin, ihr bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 2009 den gesamten Freibetrag in Höhe von 24.500 € zu gewähren. Für den

Erhebungszeitraum 2009 sei ein einheitlicher Gewerbesteuermessbetrag zu ermitteln. Dieser sei sodann zeitanteilig auf die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der S GbR und als Einzelunternehmerin zu verteilen.

- 5 Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 14. Mai 2014 als unbegründet zurück.
- 6 Die dagegen erhobene Klage hatte Erfolg.
- 7 Zutreffend habe das FA zwar für den Erhebungszeitraum 2009 nur einen Freibetrag gewährt, da auf Grund der partiellen (Mit-) Unternehmeridentität keine Betriebsübertragung im Ganzen stattgefunden habe, der Anwendungsbereich des § 2 Abs. 5 GewStG mithin nicht eröffnet gewesen sei.
- 8 Zu Unrecht habe das FA aber nur einen anteiligen Freibetrag in Höhe von 5/12 des Jahresbetrags gewährt. Der Gewerbesteuermessbetrag sei grundsätzlich betriebsbezogen zu ermitteln. Die sachliche Steuerpflicht des Gewerbebetriebs habe daher ungeachtet des vorliegenden Rechtsformwechsels im gesamten Erhebungszeitraum bestanden. Da der Anteil des E am Gesellschaftsvermögen der S GbR der Klägerin zugewachsen sei, sei sie auch für den gesamten Erhebungszeitraum Steuerschuldnerin. Deshalb könne schon bezweifelt werden, ob tatsächlich zwei Gewerbesteuermessbescheide zu erlassen gewesen seien. Folge man dem aber im Hinblick auf die diesbezügliche Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), müsse der "identischen" Steuerschuldnerschaft in Bezug auf den "identischen" Gewerbebetrieb Rechnung getragen werden. Demzufolge sei der Gewerbesteuermessbetrag auf der Grundlage des im gesamten Erhebungszeitraum erzielten Gewerbeertrags und unter Berücksichtigung des vollen Freibetrags zu ermitteln. Der Messbetrag sei erst im Anschluss daran im Verhältnis der erzielten Gewerbeerträge auf die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der S GbR und als Einzelunternehmerin aufzuteilen.
- 9 Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG rügt. Entsprechend der persönlichen Steuerpflicht (§ 5 GewStG) seien für das Streitjahr zwei Gewerbesteuermessbescheide zu erlassen. Der Gewerbesteuermessbetrag sei zeitraumbezogen nur für den Teil des Gewerbeertrags zu ermitteln, der auf die Dauer der jeweiligen persönlichen Steuerpflicht entfalle. Entsprechend sei auch der Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zeitanteilig aufzuteilen. Einer Aufteilung des Freibetrags im Verhältnis der Gewerbeerträge stehe der Zweck dieser Norm entgegen.
- 10 Das FA beantragt sinngemäß, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 12 Das FA habe R 11.1 der Gewerbesteuer-Richtlinien 2009 nicht berücksichtigt, wonach für den vorliegenden Streitfall ein betriebsbezogener, einheitlicher Steuermessbetrag zu ermitteln sei, der den Steuerschuldnern anteilig zuzurechnen und getrennt festzusetzen sei. Zu Recht habe das Finanzgericht (FG) für seine Begründung ausschließlich an die fortbestehende sachliche Steuerpflicht angeknüpft. Im vorliegenden Fall sei zudem auch von einer identischen persönlichen Steuerpflicht der Klägerin auszugehen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Entscheidung des FG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 14 Zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass der Gewerbesteuer-messbetrag auf der Grundlage des Gewerbeertrags des gesamten Erhebungszeitraums 2009 unter Berücksichtigung des vollen Freibetrags nach § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG zu ermitteln und dieser sodann im Verhältnis der von den beiden Steuer-schuldnern (Klägerin als Rechtsnachfolgerin der S GbR und Klägerin als Einzelunternehmerin) erzielten Gewerbeerträge zu verteilen ist.
- 15 1. Gemäß § 14 Satz 1 GewStG wird der Steuermessbetrag für den Erhebungszeitraum festgesetzt. Erhebungszeitraum ist das Kalenderjahr (Satz 2). Besteht die Gewerbesteuerpflicht nicht während eines ganzen Kalenderjahres, so tritt an dessen Stelle der Zeitraum der Steuerpflicht (abgekürzter Erhebungszeitraum, Satz 3).
- 16 a) Die Gewerbesteuerpflicht in § 14 Satz 3 GewStG knüpft an den Steuergegenstand gemäß § 2 GewStG an. Danach

unterliegt jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG), der Gewerbesteuer. Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen i.S. des Einkommensteuergesetzes --EStG-- (§ 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG). Mit dem Begriff "gewerbliches Unternehmen" werden nicht nur die sachlichen Grundlagen des Betriebs und die mit ihnen ausgeübte Tätigkeit angesprochen, sondern auch deren Beziehung zu dem oder den Unternehmern des Betriebs (BFH-Urteil vom 3. April 2008 IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742). Die Steuerpflicht gemäß § 14 Satz 3 GewStG knüpft daher ausschließlich an die sachliche Steuerpflicht und nicht an die persönliche Steuerpflicht (= Steuerschuldnerschaft) an. Der Steuermessbetrag ist danach für das Kalenderjahr als Erhebungszeitraum festzusetzen, wenn die sachliche Steuerpflicht während des Kalenderjahres fortbesteht.

- 17** b) Unterhält eine Personengesellschaft einen Gewerbebetrieb, endet die sachliche Steuerpflicht des Gewerbebetriebs auch dann nicht, wenn während des Erhebungszeitraums bis auf einen Gesellschafter alle anderen Gesellschafter aus der Personengesellschaft ausscheiden und deren anteiliges Gesellschaftsvermögen gemäß § 738 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) dem verbleibenden Gesellschafter zuwächst (Anwachsung).
- 18** Nach § 2 Abs. 5 GewStG gilt zwar der Gewerbebetrieb, wenn er im Ganzen auf einen anderen Unternehmer übergeht, als durch den bisherigen Unternehmer eingestellt und als durch den anderen Unternehmer neu gegründet, wenn er nicht mit einem bereits bestehenden Gewerbebetrieb vereinigt wird. Ein Unternehmensübergang bei einem Gewerbebetrieb, der mehrere Unternehmer hat, insbesondere also bei Personengesellschaften, liegt aber nicht vor, solange ihn mindestens einer der bisherigen Unternehmer fortführt, d.h. solange die Unternehmeridentität hinsichtlich des fortgeführten Unternehmens wenigstens teilweise (partielle Unternehmeridentität) bestehen bleibt (BFH-Urteil vom 26. August 1993 IV R 133/90, BFHE 172, 507, BStBl II 1995, 791).
- 19** c) Trotz des Fortbestands der sachlichen Steuerpflicht führt die Anwachsung des Gesellschaftsvermögens auf den letzten verbleibenden Gesellschafter, der das Unternehmen nunmehr als Einzelunternehmen fortführt, zu einem Wechsel der Person des Steuerschuldners. Bis zum Rechtsformwechsel ist die Personengesellschaft gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer, ungeachtet des Umstands, dass dieser die Unternehmereigenschaft fehlt und die Gesellschafter die (Mit-)Unternehmer des Gewerbebetriebs sind (BFH-Urteile in BFHE 172, 507, BStBl II 1995, 791, und in BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742).
- 20** d) Der Wechsel des Steuerschuldners (§ 5 GewStG) bedingt allerdings, dass dem jeweiligen Steuerschuldner nur der Teil der Steuerschuld zugerechnet werden kann, der auf die Dauer seiner persönlichen Steuerpflicht entfällt (BFH-Urteile vom 17. Februar 1989 III R 36/85, BFHE 156, 502, BStBl II 1989, 664, und in BFHE 172, 507, BStBl II 1995, 791, jeweils für den umgekehrten Fall der Einbringung). Die Steuerschuldnerschaft wechselt auch im --hier vorliegenden-- Fall der Anwachsung des Gesellschaftsvermögens auf den verbleibenden Gesellschafter. Steuerschuldnerin bis zum Rechtsformwechsel ist die Gesellschaft. Deren Steuerschuldnerschaft geht allerdings durch die liquidationslose Vollbeendigung der Gesellschaft und die Anwachsung deren Vermögens auf den verbliebenen Gesellschafter auf jenen als Rechtsnachfolger über. Für die Zeit nach dem Rechtsformwechsel ist der verbliebene Gesellschafter nunmehr als Einzelunternehmer Steuerschuldner.
- 21** e) Für den Erhebungszeitraum des Formwechsels sind daher auch zwei Gewerbesteuerermessbescheide jeweils für die Zeit vor und nach dem Wechsel zu erlassen. Dafür spricht nicht nur die Bestimmtheit hinsichtlich des Inhaltsadressaten (vgl. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 67/07, Rz 21 ff.), sondern auch der Umstand, dass für das Jahr des Formwechsels in jedem Fall zwei Gewinne i.S. des § 4 EStG zu ermitteln sind, die nach § 7 GewStG auch den jeweiligen Gewerbeertrag bestimmen (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2005 IV R 55/04, BFHE 211, 387, BStBl II 2006, 404, unter I.2.).
- 22** f) Die Aufteilung der Steuerschuld auf zwei Steuerschuldner führt jedoch nicht dazu, dass der Gewerbesteuerermessbetrag für jeden Steuerschuldner nur unter Berücksichtigung des von diesem erzielten Gewerbeertrags zu ermitteln ist. Vielmehr ist, ausgehend von dem Fortbestand der sachlichen Steuerpflicht bei einem während des Erhebungszeitraums erfolgten Rechtsformwechsel, der Gewerbesteuerermessbetrag ungeachtet der verschiedenen Steuerschuldnerschaften einheitlich zu ermitteln. Denn maßgebend ist gemäß § 10 GewStG der Gewerbeertrag, der in dem Erhebungszeitraum bezogen worden ist. Dies ist der nach den Vorschriften des EStG ermittelte Gewinn, vermehrt und vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Der Gewinn setzt sich mithin aus den für den Erhebungszeitraum ermittelten Gewinnen der Personengesellschaft und des fortgeführten Einzelunternehmens zusammen. Erst im Anschluss an die einheitliche Ermittlung des Gewerbesteuerermessbetrags ist dieser auf die verschiedenen Steuerschuldner aufzuteilen.
- 23** g) Davon ausgehend ist der Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG, der auch im Fall des

Rechtsformwechsels, was zwischen den Beteiligten zu Recht nicht streitig ist, nur einmal gewährt werden kann, schon bei der Ermittlung und nicht erst bei der Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags zu berücksichtigen. Der Freibetrag bezieht sich nämlich nicht auf den von einem bestimmten Steuersubjekt bezogenen Gewinn oder Gewinnanteil, sondern auf den Ertrag, den der vom jeweiligen Rechtsträger losgelöste Gewerbebetrieb an sich erwirtschaftet hat. Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 GewStG wird der Steuermessbetrag durch die Anwendung der Steuermesszahl (§ 11 Abs. 2 GewStG) auf den Gewerbeertrag ermittelt. Der Gewerbeertrag wird dafür zunächst auf volle Hundert abgerundet und sodann um den Freibetrag gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG gekürzt. Die Vorschriften über die Ermittlung des Gewerbeertrags knüpfen mithin unmittelbar an die Bestimmung des Steuergegenstands in § 2 GewStG und damit an die sachliche Steuerpflicht an (BFH-Urteil in BFHE 172, 507, BStBl II 1995, 791). Dementsprechend kommt eine Aufteilung des Freibetrags auf die beiden Steuerschuldner pro rata temporis beim Wechsel der persönlichen Steuerpflicht gemäß § 5 Abs. 2 GewStG nicht in Betracht (Blümich/Gosch, § 11 GewStG Rz 11; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 11 Rz 6b; anderer Ansicht Meyer-Scharenberg in Meyer-Scharenberg/Popp/Woring, Gewerbebesteuer-Kommentar, 2. Aufl., § 11 Rz 8; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbebesteuergesetz, § 11 Rz 21).

- 24** Unerheblich ist insoweit, dass mittels des Freibetrags ein fiktiver Unternehmerlohn in typisierter Form berücksichtigt werden soll. Denn diese Fiktion knüpft, wie dargelegt, an den Steuergegenstand und nicht an die Steuerschuldnerschaft an. Einer personenbezogenen Aufteilung des Freibetrags steht auch die Regelung in § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG entgegen, wonach bei Personengesellschaften der Freibetrag nur einmal zu gewähren ist. Bei einer personenbezogenen Ausgestaltung des Freibetrags wäre es ansonsten geboten, den Freibetrag entsprechend der Anzahl der Gesellschafter (Mitunternehmer) zu vervielfachen. Soweit der Senat in dem Urteil in BFHE 172, 507, BStBl II 1995, 791 in einem obiter dictum eine andere Rechtsauffassung vertreten hat, hält er daran nicht mehr fest.
- 25** h) Der so ermittelte einheitliche Gewerbesteuermessbetrag für den Erhebungszeitraum des Rechtsformwechsels ist sodann im prozentualen Verhältnis der von den beiden Steuerschuldnern erzielten Gewerbeerträge nebst den auf sie entfallenden Hinzu-rechnungen (§ 8 GewStG) und Kürzungen (§ 9 GewStG) zu verteilen.
- 26** 2. Das FG ist von diesen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Entscheidung ist daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 27** Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit, dass der Anteil des E am Gesellschaftsvermögen der S GbR der Klägerin gemäß § 738 BGB zugewachsen ist, nachdem E zum 31. Mai 2009 aus der S GbR ausgeschieden ist. Das FA hat ebenfalls keine Einwände gegen die Höhe des vom FG ermittelten Gewerbesteuermessbetrags, der sich unter Berücksichtigung des kumulierten Gewinns der S GbR und des Einzelunternehmens abzüglich des vollen Freibetrags gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG für den Erhebungszeitraum 2009 ergibt. Zu Recht werden ebenso wenig Einwände gegen die prozentuale Aufteilung des so ermittelten Gewerbesteuermessbetrags auf die beiden Steuerschuldner erhoben. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 28** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de