

Urteil vom 28. Februar 2013, IV R 33/09

Personengesellschaft als Steuerschuldner der Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995

BFH IV. Senat

GewStG § 5 Abs 1 S 3, GewStG § 7, UmwStG § 18 Abs 4 S 2, GewStG § 2 Abs 1 S 2

vorgehend FG Hamburg, 23. Juni 2009, Az: 1 K 42/09

Leitsätze

NV: Eine Personengesellschaft ist nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch Steuerschuldner der Gewerbesteuer, soweit nach § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 i.d.F. des JStG 1997 (BGBl I 1996, 2049) ein Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegt.

Tatbestand

- 1** A. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) --eine GmbH-- ist Rechtsnachfolgerin der A-GmbH & Co. KG (A-KG). Die am ... Oktober 1998 in das Handelsregister eingetragene A-KG war aus der mit Gesellschafterbeschluss vom ... August 1998 beschlossenen (formwechselnden) Umwandlung der A-GmbH hervorgegangen. Alleinige Kommanditistin der A-KG war im Streitjahr (1998) die B-GmbH & Co. KG (B-KG).
- 2** Mit Wirkung zum 31. Dezember 1998 verkaufte die B-KG ihren Kommanditanteil an die X-GmbH. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) belief sich der hierbei erzielte Veräußerungsgewinn auf ... DM.
- 3** In ihrer Gewerbesteuererklärung 1998 gab die A-KG keinen Veräußerungsgewinn an. Erklärungsgemäß erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 29. Mai 2000 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid für 1998 über den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer. Nach einer Außenprüfung erließ das FA am 5. Mai 2003 einen geänderten Bescheid für 1998 über den Gewerbesteuermessbetrag und die Gewerbesteuer, in dem es bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags 1998 den Gewinn aus Gewerbebetrieb der A-KG (genau) um den vorgenannten Veräußerungsgewinn erhöhte.
- 4** Den dagegen eingelegten Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2005 zurück. Das FG wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1983 veröffentlichten Gründen ab.
- 5** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Sie trägt im Wesentlichen --z.T. sinngemäß-- vor, der angefochtene Gewerbesteuermessbescheid sei an den falschen Inhaltsadressaten gerichtet und damit nichtig. Der Bescheid sei unzutreffend der A-KG als Steuerschuldnerin bekannt gegeben worden, denn diese treffe weder die sachliche noch die persönliche Steuerpflicht nach § 18 Abs. 4 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 1995 i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049) --UmwStG 1995 n.F.-- (jetzt: § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Die Vorschrift enthalte keine Rechtsgrundlage, um einen Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft auf der Ebene dieser Gesellschaft der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Geregelt werde eine "Gewerbesteuer(pflicht) eigener Art", die keinen Bezug zum Unternehmen i.S. von § 2 Abs. 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) und --mangels Verweises in § 7 Satz 1 GewStG auf das UmwStG-- zum Gewerbeertrag der Personengesellschaft aufweise. Vielmehr beziehe sich § 18 Abs. 4 Satz 2 Alternative 2 UmwStG 1995 n.F. nur auf die Gesellschafterhandlung der "Veräußerung". Wenn die Veräußerung auf Gesellschafterebene einen Bezug zum Gewerbeertrag der Personengesellschaft haben solle, müsse dieser etwa durch einen gesetzlichen Bezug auf § 7 GewStG normiert werden. Dies sei jedoch nicht geschehen, selbst wenn ein entsprechender Regelungswille des Gesetzgebers bestanden habe. Allein die Erwägung des Gesetzgebers in BTDrucks 13/5359, S. 128, dass § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 verhindern solle, dass ein Liquidationsgewinn einer Kapitalgesellschaft durch einen Formwechsel der Gewerbesteuer entzogen werde, könne die Ausweitung der Norm auf die Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nicht rechtfertigen. § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. genüge nicht dem verfassungsrechtlichen Gebot der Normenklarheit. Es verstoße gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und

führe zu einer unzulässigen "Strafsteuer", wenn die Personengesellschaft den "Schaden" aus einer Entscheidung des Gesellschafters tragen müsse. Deshalb sei der Veräußerungsgewinn dort zu besteuern, wo er entstehe, nämlich beim Gesellschafter der Personengesellschaft. § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG komme nicht zur Anwendung.

- 6 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG Hamburg vom 24. Juni 2009 1 K 42/09 und den Gewerbesteuermessbescheid 1998 vom 5. Mai 2003 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Februar 2005 aufzuheben.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 B. I. Nach dem Geschäftsverteilungsplan des Bundesfinanzhofs (BFH) für das Jahr 2009 ist für die am 28. Juli 2009 eingegangene Revision die sachliche Zuständigkeit des IV. Senats des BFH gegeben. Gemäß Nr. 3 der Regelung zur Zuständigkeit des IV. Senats ist dieser Senat auch für die Gewerbesteuer von Steuerpflichtigen mit Einkünften im Sinne der Nr. 2 dieser Regelung zuständig; nach Nr. 2 Buchst. a der Regelung ist der IV. Senat zuständig für die gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) betreffend Einkünfte aus Gewerbebetrieb für alle Personengesellschaften. Demnach ist der erkennende Senat auch zuständig für die Gewerbesteuer der A-KG als eine Personengesellschaft, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Soweit die Klägerin eine vorrangige Zuständigkeit des I. Senats des BFH für das Umwandlungssteuerrecht geltend gemacht hat, ist diese im Streitfall nicht gegeben. Zwar wird in Nr. 4 der Regelung zur Zuständigkeit des I. Senats die Gewerbesteuer von Steuerpflichtigen u.a. mit Einkünften im Sinne der Nr. 3 Buchst. a der Regelung aufgeführt, wobei in Nr. 3 Buchst. a auch die gesonderte Feststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a, Abs. 2 AO betreffend die Anwendung verschiedener Normen des UmwStG erwähnt wird. § 18 UmwStG 1995 ist dabei jedoch nicht aufgeführt.
- 9 II. Die Revision ist unbegründet und war deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Das FG hat zu Recht nicht beanstandet, dass das FA in dem angefochtenen --der A-KG formell ordnungsgemäß bekannt gegebenen-- Änderungsbescheid die A-KG als Steuerschuldnerin der Gewerbesteuer auch insoweit angesehen hat, als das FA in diesem Bescheid den streitbefangenen Veräußerungsgewinn berücksichtigt hat. Es ist zutreffend davon ausgegangen, dass eine Personengesellschaft Steuerschuldner der Gewerbesteuer i.S. von § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG auch insoweit ist, als nach § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. (auch) ein Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegt und deshalb bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags zu berücksichtigen ist.
- 11 a) Ist --wie im Streitfall zwischen den Beteiligten unstreitig-- die Tätigkeit einer Personengesellschaft Gewerbebetrieb, so ist gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG Steuerschuldner die Gesellschaft. Kommt danach im Streitfall § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zur Anwendung, so schließt diese Vorschrift als speziellere Regelung die Anwendung des § 5 Abs. 1 Satz 1 GewStG aus. Dies bedeutet, dass die Gesellschafter einer Personengesellschaft trotz ihrer Eigenschaft als Unternehmer (Mitunternehmer) nicht daneben zusätzlich als Steuerschuldner für die Gewerbesteuer des Betriebs der Personengesellschaft einzustehen haben (näher dazu z.B. Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 5 Rz 61 und 70).
- 12 Andererseits schuldet eine Personengesellschaft die Gewerbesteuer nur für den eigenen Gewerbebetrieb, nicht für den etwaigen Gewerbebetrieb eines Gesellschafters (vgl. auch Sarrazin in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 5 Rz 74). Zum Gewerbebetrieb einer Personengesellschaft im Sinne des Gewerbesteuerrechts gehört auch das Sonderbetriebsvermögen. Dies folgt daraus, dass § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG zur Bestimmung des Betriebs auf das Einkommensteuergesetz verweist (ebenso Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 7 Rz 154; zur Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens in die Ermittlung des Gewerbeertrags s. nachstehend unter B.II.1. b bb (2)). Steuerschuldner in Bezug auf den im Zusammenhang mit dem Sonderbetriebsvermögen erzielten Gewerbeertrag ist danach ebenfalls die Personengesellschaft und nicht der einzelne Mitunternehmer. Darin wird deutlich, dass der Gesetzgeber hinsichtlich der gewerbesteuerrechtlichen Bestimmung des Steuerschuldners bei einer Personengesellschaft nicht danach differenziert, ob der Gewerbeertrag in der Sphäre der Gesamthand oder auf der Ebene des einzelnen Mitunternehmers erwirtschaftet worden ist.
- 13 b) Nach diesen Maßstäben ist die A-KG Schuldnerin der Gewerbesteuer, soweit diese auf den streitbefangenen

Veräußerungsgewinn entfällt. Denn auch ein solcher Gewinn ist dem Gewerbebetrieb der A-KG als Personengesellschaft zuzuordnen und nicht einem (etwaigen) eigenen Gewerbebetrieb des Mitunternehmers, der seinen Kommanditeil veräußert und dabei einen Gewinn erzielt. Eine anderweitige Bestimmung des Steuerschuldners lässt sich auch nicht aus § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 entnehmen.

- 14** aa) Nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 bzw. § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 n.F. unterliegen u.a. Gewinne der Gewerbesteuer, die im Falle der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang aus der Veräußerung des Betriebs der Personengesellschaft erzielt werden. Entsprechendes gilt nach § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 n.F., wenn --wie im Streitfall-- ein Anteil an der Personengesellschaft veräußert wird.
- 15** (1) Zu diesen Gesetzesbestimmungen hat der BFH bereits mehrfach ausgeführt (BFH-Urteile vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474; vom 16. November 2005 X R 6/04, BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62; vom 20. November 2006 VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793; vom 26. April 2012 IV R 24/09, BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703), dass der Gesetzgeber mit dem UmwStG 1995 einerseits das Ziel einer möglichst steuerneutralen Umwandlung der Körperschaft (Kapitalgesellschaft) in eine Personengesellschaft verfolgt und hierbei durch das Recht zur Buchwertfortführung (§§ 3, 4 UmwStG 1995) sowie die Freistellung des Übernahmegewinns (§ 18 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 4, § 5 Abs. 2 UmwStG 1995) von jeglicher gewerbsteuerlichen Belastung der Umwandlung abgesehen habe. Andererseits habe er jedoch den Grundsatz unberührt gelassen, nach dem Betriebsveräußerungsgewinne zwar bei der Kapitalgesellschaft (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG), hingegen nicht --bzw. nach Maßgabe der nunmehr in § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511) bestimmten Ausnahmen-- bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen. Hierauf aufbauend wolle § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 --strukturell gleich den entsprechenden Vorgängerbestimmungen der UmwStG 1969 und 1977- als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiärer Ausnahmetatbestand innerhalb seiner tatbestandlichen Grenzen (u.a. Fünf-Jahres-Frist) verhindern, dass die Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft dadurch unterlaufen werde, dass der Betrieb erst nach vollzogener Umwandlung von der Personengesellschaft veräußert oder aufgegeben und der hierbei erzielte Gewinn entsprechend den dargelegten allgemeinen Grundsätzen der Gewerbesteuer entzogen werde (zur gleichlautenden Beurteilung durch das Bundesverfassungsgericht --BVerfG-- vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. November 2008 1 BvR 2360/07, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 302, unter Bezugnahme auf die das JStG 1997 betreffende BTDrucks 13/5952, S. 53). Dieser Einschätzung der Zweckbestimmung des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 hat sich der erkennende Senat wiederholt angeschlossen (vgl. BFH-Urteile vom 26. Juni 2007 IV R 58/06, BFHE 217, 162, BStBl II 2008, 73; in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703).
- 16** (2) Der genannten Zielsetzung entspricht es, dass nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht --wie zuvor-- die im Zeitpunkt der Umwandlung im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft ruhenden --historischen-- stillen Reserven nachversteuert, sondern die aktuellen, im Zeitpunkt der Aufgabe bzw. Veräußerung beim übernehmenden Rechtsträger vorhandenen stillen Reserven der Gewerbesteuer unterworfen werden (BFH-Urteil in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703, m.w.N.). Demgemäß ist in der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs durch die Personengesellschaft innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist auch das auslösende Moment für den Anfall der Gewerbesteuerbelastung der Personengesellschaft zu sehen (vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 2009 IV R 22/08, BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736; in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703). Die Höhe des gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 anzusetzenden Gewerbeertrags bestimmt sich mithin nicht nach den stillen Reserven zum Umwandlungsstichtag, sondern nach dem tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn oder Aufgabegewinn (BFH-Urteil in BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736). Allerdings ist aus § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht abzuleiten, dass der nach dieser Bestimmung der Gewerbesteuer unterliegende Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn auch diejenigen stillen Reserven beim übernehmenden Rechtsträger erfasst, die nicht aus dem übergegangenen Vermögen der (umgewandelten) Kapitalgesellschaft stammen (BFH-Urteil in BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62); § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 beruht als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiärer Ausnahmetatbestand auf der Regelungsidee einer fortdauernden gewerbsteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (BFH-Beschluss vom 9. Januar 2009 IV B 27/08, BFHE 224, 115, BStBl II 2011, 393). Diese Grundsätze gelten auch bei der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft, wie sie in der durch das JStG 1997 eingefügten Regelung (vgl. BTDrucks 13/5359, S. 127 f. und 143, BTDrucks 13/5952, S. 53) des § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. aufgeführt wird (BFH-Urteil in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703), also auch bei der hier streitbefangenen Veräußerung eines (Kommandit-)Anteils an der A-KG.

- 17** bb) Auch ein Veräußerungsgewinn i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. ist --anders als die Klägerin meint-- gewerbesteuerrechtlich in den für den Betrieb der Personengesellschaft zu ermittelnden Gewerbeertrag einzubeziehen. Dabei ist unschädlich, dass der Gesetzgeber nach der im Streitjahr maßgeblichen Rechtslage unter bestimmten Voraussetzungen dem von einem Mitunternehmer erzielten Gewinn aus der Veräußerung seines Anteils an der Personengesellschaft gewerbsteuerliche Bedeutung beimisst, ohne diesen Gewinn ausdrücklich in § 7 GewStG dem Gewerbeertrag zuzuweisen.
- 18** (1) Dies ergibt sich daraus, dass logische Voraussetzung für den Eintritt der Rechtsfolgen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 eine Zuordnung des entsprechenden Gewinns zum Gewerbeertrag des übernehmenden Rechtsträgers ist. Andernfalls bliebe die Vorschrift ohne Regelungsgehalt und die ausdrückliche und eindeutige gesetzliche Anordnung, dass ein bestimmter Veräußerungsgewinn der Gewerbesteuer unterliege, liefe ins Leere. Dies wäre mit dem Rechtsstaatsprinzip unvereinbar. Im Fall des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ist deshalb § 7 Satz 1 GewStG dahin auszulegen, dass sich der Gewerbeertrag des übernehmenden Rechtsträgers (Personengesellschaft) auch auf Veräußerungsgewinne im Sinne der erstgenannten Vorschrift erstreckt.
- 19** (2) Eine solche Auslegung entspricht zudem der Regel, dass auch andere außerhalb der Gesamthand erzielte Gewinne --soweit sie gewerbesteuerrechtlich überhaupt von Bedeutung sind-- in den für den Gewerbebetrieb der Personengesellschaft zu ermittelnden Gewerbeertrag einzubeziehen sind. Soweit der nach Maßgabe des § 7 Satz 1 GewStG bestimmte Gewerbeertrag auf Erträgen der Mitunternehmer aus deren Sonderbetriebsvermögen beruht, erfahren die Erträge auch insoweit keine Sonderbehandlung, als der Gesetzgeber zu deren Erfassung im Gewerbeertrag des Betriebs der Personengesellschaft keine ausdrückliche Regelung getroffen hat. Das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft umfasst nach ständiger Rechtsprechung und Verwaltungspraxis neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen in der Hand ihrer Gesellschafter (z.B. BFH-Urteil vom 19. September 2012 IV R 11/12, BFHE 239, 76, m.w.N.). Auch Gewinne im Sonderbetriebsvermögen sind bei der Ermittlung der Einkünfte der Personengesellschaft, die insoweit Steuerrechtssubjekt ist (z.B. BFH-Urteile vom 1. Juli 2010 IV R 34/07, BFH/NV 2010, 2246, und vom 14. April 2011 IV R 8/10, BFHE 233, 226, BStBl II 2011, 709, jeweils m.w.N.), einzubeziehen. Die Gewinnermittlung vollzieht sich also allein auf der Ebene der Gesellschaft. Soweit gewerbesteuerrechtlich von Bedeutung, sind deshalb auch auf der Ebene des einzelnen Mitunternehmers erwirtschaftete Gewinne in den für den Betrieb der Personengesellschaft zu ermittelnden Gewerbeertrag einzubeziehen. Insoweit wird --wie oben bereits zu § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ausgeführt-- auch hier nicht zwischen Gesamthand und einzelnen Mitunternehmern unterschieden.
- 20** (3) Dieser Beurteilung steht --anders als die Klägerin meint-- nicht entgegen, dass der Gesetzgeber in § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des Fünften Gesetzes zur Änderung des Steuerbeamten-Ausbildungsgesetzes und zur Änderung von Steuergesetzen vom 23. Juli 2002 (BGBl I 2002, 2715), der im Streitjahr noch keine Gültigkeit hatte (näher zur Entstehungsgeschichte dieser Vorschrift BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511), bestimmte Veräußerungsgewinne --darunter nach Nr. 2 der Vorschrift auch einen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils eines Gesellschafters, der als Mitunternehmer des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist-- ausdrücklich dem Gewerbeertrag zugeordnet hat. Auch wenn § 7 Satz 2 GewStG (n.F.) --ähnlich wie § 18 Abs. 4 UmwStG 1995-- dem Ziel dient, Steuerumgehungen zu verhindern (vgl. BFH-Urteil in BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511), so lässt sich aus dieser späteren, vom Gesetzgeber in ihrem Regelungsgehalt vermeintlich klarer ausgestalteten Norm nicht folgern, dass deshalb eine ältere Regelung keiner Auslegung zugänglich wäre, die dem vom Gesetzgeber klar zum Ausdruck gebrachten Normzweck entspricht.
- 21** cc) Ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen erfordert § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ungeachtet dessen, dass dem Wortlaut dieser Vorschrift keine (spezialgesetzliche) Regelung zur Steuerschuldnerschaft zu entnehmen ist, keine von § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG abweichende Bestimmung hinsichtlich der Gewerbesteuer, der Veräußerungsgewinne nach Maßgabe des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 unterliegen. Sollen --wie ausgeführt-- nach dieser Vorschrift die beim übernehmenden Rechtsträger vorhandenen stillen Reserven der Gewerbesteuer unterworfen werden und ist dieser Rechtsträger die Personengesellschaft und nicht der einzelne Mitunternehmer, so entspricht es auch im Fall des § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 n.F. dem Gesetzeszweck, wenn als Steuerschuldner der Gewerbesteuer (auch) insoweit die Personengesellschaft und nicht der veräußernde Mitunternehmer bestimmt wird. Denn auch bei der Veräußerung eines Anteils an der Personengesellschaft werden die im Betrieb dieser Gesellschaft ruhenden stillen Reserven --wenn auch nur anteilig-- realisiert (vgl. auch BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754, unter II.2.a der Gründe). Diese Überlegung wird im Fall des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 außerdem durch den Umstand gestützt, dass gewerbesteuerlich die stillen Reserven aus dem übergegangenen Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft erfasst werden sollen. Im Übrigen erweist sich die Steuerschuldnerschaft der Personengesellschaft als übernehmender Rechtsträgerin

auch im Hinblick darauf als folgerichtig, dass auch bei der früheren (umgewandelten) Kapitalgesellschaft diese und nicht deren Gesellschafter Schuldner der in Folge der Umwandlung "vermiedenen" Gewerbesteuer auf Veräußerungsgewinne gewesen wäre.

- 22** dd) Den vorgenannten Erwägungen steht nicht entgegen, dass die Klägerin die streitbefangene gewerbesteuerliche Belastung als "Strafsteuer" versteht, der innerhalb der in § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 genannten Frist von fünf Jahren nicht zu entgehen sei und die --insoweit "überschießend"-- faktisch Umwandlungen verhindere. Die Vorschrift begegnet insoweit auch im Lichte des Übermaßverbots keinen verfassungsrechtlichen Zweifeln. Der Gesetzgeber verfolgt zwar --wie oben ausgeführt-- das Ziel einer möglichst steuerneutralen Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Dem läuft die gewerbesteuerliche Erfassung von Veräußerungsgewinnen durch § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 jedoch nicht zuwider. Denn der Gesetzgeber unterstellt in dieser Regelung typisierend, dass es bei der von ihm steuerlich begünstigten Umwandlung jedenfalls über einen Zeitraum von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang verbleibt. In diesem vom Gesetzgeber sachgerecht angenommenen Regelfall kommt es zu der von der Klägerin beanstandeten gewerbesteuerlichen Belastung also gerade nicht.
- 23** ee) Schließlich würde die Steuerschuldnerschaft der A-KG im Streitfall auch nicht durch den von der Klägerin vorgetragene, vom FG allerdings nicht festgestellten Umstand ausgeschlossen, dass die umgewandelte Kapitalgesellschaft Organgesellschaft gewesen ist. Auch § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ist nicht zu entnehmen, dass ein früheres Organschaftsverhältnis im Rahmen der späteren gewerbesteuerlichen Erfassung der im Betriebsvermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft ruhenden stillen Reserven von Bedeutung sein könnte.
- 24** 2. Anders als die Klägerin meint, ist die Höhe des streitbefangenen Veräußerungsgewinns im Revisionsverfahren nicht mehr zu überprüfen. Nach den vom FG getroffenen und nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen tatsächlichen Feststellungen beläuft sich dieser auf ... DM. Hieran ist der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de