

Urteil vom 24. June 2014, VIII R 35/10

§ 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002: Keine Einkünfterminderung durch Übernahmeverlust bei Formwechsel - Vereinbarkeit mit dem objektiven Nettoprinzip - Billigkeitsmaßnahmen bei durch Gesetzesänderung ausgelöster Definitivbelastung

BFH VIII. Senat

UmwStG § 3 S 1, UmwStG § 4, UmwStG § 5, UmwStG § 14, UmwStG § 27 Abs 1, EStG § 17, EStG § 25 Abs 1, AO § 163, GG Art 3 Abs 1, AO § 227

vorgehend FG Düsseldorf, 29. June 2010, Az: 15 K 2593/09 F

Leitsätze

1. Errechnet sich beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ein Übernahmeverlust, kann dieser im zeitlichen Geltungsbereich des § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 nicht durch einen sofortigen Abzug einkünftermindernd im Rahmen der Gewinnermittlung der Personengesellschaft berücksichtigt werden .
2. Der Ausschluss des Übernahmeverlustes lässt es auch nicht mehr zu, die Anschaffungskosten eines Gesellschafters für die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft als Anschaffungskosten der übernommenen Wirtschaftsgüter in einer persönlichen Ergänzungsbilanz zu erfassen (sog. step up) und sukzessive abzuschreiben .

Tatbestand

- I.
- 1 Im Streit ist die Höhe des auf den Kläger und Revisionskläger (Kläger) entfallenden Gewinnanteils am gesondert und einheitlich festzustellenden Gewinn der ... GbR (GbR) für das Streitjahr (2002). Der Kläger begehrt insoweit eine Gewinnminderung aufgrund eines Übernahmeverlustes, der sich für ihn aus dem Formwechsel der ...gesellschaft mbH (GmbH) in die GbR ergab.
- 2 Ursprünglich war der Steuerberater W Alleingesellschafter der GmbH, deren Stammkapital 101.000 DM betrug. 1996 veräußerte dieser einen Gesellschaftsanteil von 38,8 % an den Kläger zu einem Kaufpreis von 1,1 Mio. DM. Der sich daraus ergebende Veräußerungsgewinn des W wurde nach § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG) versteuert.
- 3 Zum 1. Januar 2002 erfolgte der Formwechsel nach § 14 Satz 1, §§ 3 ff. des Umwandlungssteuergesetzes i.d.F. des Streitjahres (UmwStG) in die GbR, die zum 30. September 2002 durch Realteilung erfolgsneutral beendet wurde. Sämtliche Aktiva und Passiva wurden auf die beiden ehemaligen Gesellschafter (den Kläger und W) übertragen, die getrennte Einzelpraxen fortführten.
- 4 Aus dem Formwechsel der GmbH in die GbR ergab sich ein zwischen den Beteiligten unstreitiger Übernahmeverlust des Klägers gemäß § 4 Abs. 4, § 5 UmwStG in Höhe von 520.242,57 €. Von diesem Betrag ausgehend aktivierte der Kläger in einer persönlichen Ergänzungsbilanz auf den 30. September 2002 einen Firmenwert und stockte die Buchwerte anderer Wirtschaftsgüter auf. Hierauf nahm er Absetzungen für Abnutzung von rd. 109.500 € vor.
- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Im Einspruchsverfahren gegen den Feststellungsbescheid für 2002 vom 8. Juni 2007 wies das FA den Einspruch des Klägers zurück, da nach dem klaren Wortlaut des § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 23. Oktober 2000 (Steuersenkungsgesetz --StSenkG 2001/2002--, BGBl I 2000, 1433) ein Übernahmeverlust im Streitjahr unberücksichtigt bleiben müsse ("Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz").

- 6 Die hiergegen gerichtete Klage blieb erfolglos. Das Urteil ist in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1556 veröffentlicht. Das Finanzgericht (FG) erachtete die wortgetreue Anwendung der Regelung in § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 für zutreffend; ein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip sei nicht zu erkennen.
- 7 Mit seiner Revision macht der Kläger die Verletzung materiellen Rechts --in Gestalt des objektiven Nettoprinzips-- geltend.
- 8 Die Neuregelung durch § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 führe dazu, dass der Erwerber von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft die hierfür aufgewendeten Anschaffungskosten steuerlich nicht mehr geltend machen könne. Da die GbR die Buchwerte der vormaligen GmbH fortgeführt habe und diese wiederum durch die anschließende Realteilung zu Buchwerten der Einzelpraxis des Klägers geworden seien, würden im Falle einer späteren Veräußerung der Einzelpraxis zum Teil dieselben stillen Reserven noch einmal aufgedeckt, die bereits in den Anschaffungskosten der GmbH-Anteile enthalten waren. Die Anschaffungskosten blieben wegen der Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes insgesamt unberücksichtigt. Dies dürfte der Gesetzgeber nicht bedacht haben. Damit verstoße die gesetzliche Regelung des § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 gegen das objektive Nettoprinzip.
- 9 Die durch das StSenkG 2001/2002 vorgenommene vollständige Streichung der Berücksichtigung des Übernahmeverlustes sei unsystematisch. Sie füge sich nicht bruchlos in das System des allgemeinen Steuerrechts ein, weil das UmwStG in diesem Punkt nicht die Normalversteuerung von stillen Reserven berücksichtige, wie im Einkommen- und im Körperschaftsteuergesetz angelegt.
- 10 Der Kläger habe im Streitfall keinen Gestaltungsspielraum gehabt. Er habe nicht frei zwischen einem Formwechsel und einer Liquidation der Kapitalgesellschaft entscheiden können, weil W als Mehrheitsgesellschafter der GmbH einer Liquidation nicht zugestimmt habe, da für ihn im Hinblick auf seine niedrigen Anschaffungskosten --wegen der mit einer Liquidation verbundenen Aufdeckung aller stillen Reserven-- ein erheblicher steuerpflichtiger Gewinn entstanden wäre.
- 11 Der Kläger beantragt sinngemäß,
unter Aufhebung des Urteils des FG Düsseldorf vom 30. Juni 2010 15 K 2593/09 F die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der ehemaligen GbR in Gestalt des im Anschluss an die Einspruchsentscheidung ergangenen Bescheids dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers mit ./ 25.850 € und die der GbR insgesamt mit einem Gewinn von 140.236 € festgestellt werden.
- 12 Die Beträge dieses sinngemäßen Antrags beruhen auf der Feststellung des Gewinns mit 249.760 € und geltend gemachten Abschreibungen von 109.524 €, entsprechend einem Gesamtgewinn von 140.236 € und anteiligen Einkünften des Klägers von ./ 25.850 € (= festgestellter Gewinnanteil 83.674 €, gemindert um die Abschreibungen von 109.524 €).
- 13 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 14 Die Revision ist unbegründet. Sie ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat den streitigen Übernahmeverlust zu Recht unberücksichtigt gelassen.
- 15 1. Für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, wie sie im Streitfall erfolgt ist, gelten gemäß § 14 Satz 1 UmwStG die Vorschriften der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG entsprechend. Zutreffend hat das FG erkannt, dass auf den Streitfall der zum 1. Januar 2001 in Kraft getretene § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 anzuwenden ist und dass aufgrund dessen eindeutigen Wortlauts ein Übernahmeverlust beim Formwechsel von der GmbH in die GbR bei der Gewinnermittlung der GbR als "übernehmendem", hier: umgewandeltem, Rechtsträger unberücksichtigt bleiben muss ("Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz").
- 16 Im Streitfall war für den Kläger gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 und 3 UmwStG ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, da für die Beteiligung des Klägers als wesentlich beteiligter Gesellschafter der GmbH gemäß § 17 EStG die Einlagefiktion gemäß § 5 Abs. 2 UmwStG galt. Aus der Gegenüberstellung der Wirtschaftsgüter, welche nach Wahl der

Buchwertfortführung durch die GmbH gemäß § 3 Satz 1 UmwStG im Streitfall auf die übernehmende GbR gemäß § 4 Abs. 1 und Abs. 2 UmwStG zu Buchwerten übergangen, und den höheren Anschaffungskosten der fiktiv eingelegten Beteiligung des Klägers an der GmbH ergab sich für den Kläger ein Übernahmeverlust. Dieser beruhte im Streitfall auf stillen Reserven, die auf die übergehenden Wirtschaftsgüter im Betriebsvermögen der GmbH entfielen und die der Kläger bei Erwerb des Anteils an der GmbH mit dem Kaufpreis schon anteilig entgolten hatte (s.a. Punk in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl., § 4 Rz 125).

- 17 Der nach dieser Maßgabe im Streitfall auf den Kläger entfallende Übernahmeverlust bleibt für das Streitjahr jedoch ohne steuerliche Auswirkung.
- 18 In den Gesetzesfassungen des UmwStG 1995, wie sie bis zum 31. Dezember 2000 galten, führte ein verbleibender Übernahmeverlust nach näherer Maßgabe des jeweiligen § 4 Abs. 6 zur Aufstockung der Ansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter bis zu deren Teilwerten und ggf. zur Aktivierung eines darüber hinausgehenden Betrages (sog. step up) in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen ihrer Gesellschafter. Diese Regelung ist auf den Streitfall nicht anwendbar, sie ist durch § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 ersetzt worden, wonach der Ansatz eines Übernahmeverlustes für Übertragungstichtage ab dem 1. Januar 2001 (§ 27 Abs. 1a UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002) ausgeschlossen wurde.
- 19 a) Der Verlustausschluss wirkt nach dem Gesetzeswortlaut uneingeschränkt. Allerdings zielt das Klagebegehren nicht unmittelbar auf die Berücksichtigung des gesamten Übernahmeverlustes im Streitjahr. Vielmehr macht der Kläger die Aktivierung seiner Anschaffungskosten für den GmbH-Anteil in einer persönlichen Ergänzungsbilanz geltend, soweit die Anschaffungskosten nicht in den Bilanzansätzen der Übernahmebilanz der GbR (entsprechend der Schlussbilanz der GmbH) enthalten sind. Auf diese zusätzlichen Bilanzwerte will er Absetzungen vornehmen. Dafür besteht jedoch keine gesetzliche Grundlage, weil die Aufstockungsregelung in § 4 Abs. 6 UmwStG (zuletzt in der bis zum 31. Dezember 2000 geltenden Fassung vom 22. Dezember 1999) weggefallen ist. Aus einer persönlichen Ergänzungsbilanz, in der Wertkorrekturen zu den Ansätzen der Steuerbilanz der GbR erfasst sind (s. Schmidt/Wacker, EStG, 33. Aufl., § 15 Rz 401), insbesondere unter dem Gesichtspunkt individueller Anschaffungskosten (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. März 1993 VIII R 63/91, BFHE 171, 213, BStBl II 1993, 706, unter II.1.a), lassen sich --im Unterschied zur früheren Rechtslage (vgl. etwa Amtliches Einkommensteuerhandbuch 2001, Anhang 28 II Rz 04.32 ff.)-- deshalb keine Absetzungen herleiten.
- 20 b) Der nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut gebotene Ausschluss der Berücksichtigung eines Übernahmeverlustes entspricht auch dem aus der Entstehungsgeschichte ableitbaren Gesetzeszweck.
- 21 Die Gesetzesmaterialien geben zu erkennen, dass es dem Gesetzgeber gerade auf den Ausschluss eines Übernahmeverlustes ankam. Damit sollten insbesondere Optimierungsgestaltungen zur Steuervermeidung im Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens verhindert werden (vgl. den Gesetzesentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen, Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BTDrucks 14/2683, S. 128 zu Art. 5 zu Nr. 1 Buchst. a). Der durch das StSenkG 2001/2002 eingeführte Verlustausschluss galt bis zur nachfolgenden Gesetzesänderung durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 7. Dezember 2006 --SEStEG-- (BGBl I 2006, 2782) uneingeschränkt und somit auch im Streitjahr; die modifizierende Neuregelung in § 4 Abs. 3 ff. UmwStG 2006 durch das SEStEG ist erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit des jeweiligen Vorgangs maßgebende öffentliche Register nach dem 12. Dezember 2006 erfolgt ist (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2006).
- 22 2. Im Rahmen der angefochtenen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen führt die gesetzliche Regelung in § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 nicht zu einem Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip. Unter diesem Prinzip wird der Abzug des erwerbssichernden Aufwandes bei der Ermittlung der steuerpflichtigen Einkünfte verstanden (vgl. Schmidt/Weber-Grellet, a.a.O., § 2 Rz 1).
- 23 Der Kläger hatte im streitbefangenen Feststellungszeitraum keinen erwerbssichernden Aufwand, der seinem Klageantrag entspräche und unter Berücksichtigung des Prinzips der Abschnittsbesteuerung (§ 25 Abs. 1 EStG) dem Feststellungszeitraum zuzuordnen wäre. Den Aufwand, den der Kläger in Gestalt von Abschreibungen geltend macht, hat er tatsächlich bereits im Jahr der Anschaffung seines Anteils an der GmbH getätigt.
- 24 Zwar ist nach § 5 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 4 und Abs. 5 UmwStG im Zeitpunkt der Umwandlung ein Übernahmeergebnis zu ermitteln. In die Ermittlung fließen die Anschaffungskosten für den Geschäftsanteil an der GmbH ein (§ 4 Abs. 4

Sätze 1 und 2 UmwStG). Ergibt sich dabei --wie im Streitfall-- ein Übernahmeverlust, handelt es sich aber um einen an die Ausübung von Wahlrechten (Buchwertfortführung) geknüpften Buchverlust, der nicht durch die freiberufliche Berufstätigkeit des Klägers im Rahmen der GbR real eingetreten ist und tatsächlich zu einer Minderung seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im Streitzeitraum geführt hätte.

- 25** Dies zeigt sich auch im Vergleich mit dem hypothetischen Sachverhalt der unterlassenen Umwandlung. Ein Abzug des im vorliegenden Verfahren geltend gemachten Aufwands hätte sich regelmäßig erst bei der Ermittlung eines Veräußerungs- oder Aufgabegewinns oder -verlustes nach § 17 EStG bei Trennung des Klägers von seinem GmbH-Anteil ausgewirkt.
- 26** Dem Kläger ist folglich im Streitzeitraum auch noch kein umwandlungsbedingter Besteuerungsnachteil dadurch entstanden, dass das Gesetz eine gewinnmindernde Berücksichtigung seiner historischen Anschaffungskosten für den GmbH-Anteil in Gestalt einer Abschreibung auf aufgestockte Bilanzwerte in einer Ergänzungsbilanz nicht mehr zugelassen hat.
- 27** 3. Allerdings sieht der Senat Anlass zu folgendem Hinweis, auch wenn dies ohne Auswirkung auf die hier getroffene Entscheidung bleiben muss. Das objektive Nettoprinzip wird tangiert, wenn der Ausschluss des Übernahmeverlustes durch § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 dazu führt, dass erwerbsbezogenem Aufwand ohne nachvollziehbare sachliche Rechtfertigungsgründe endgültig der steuerliche Abzug versagt bleibt. Sofern eine Berücksichtigung der historischen Anschaffungskosten für den GmbH-Anteil bei der Ermittlung des Gewinns aus einer künftigen Veräußerung oder Aufgabe der freiberuflichen Praxis des Klägers nach § 18 Abs. 3 i.V.m. § 16 EStG und dort bei der Bestimmung des "Wertes des Betriebsvermögens" (§ 16 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG) nicht in Betracht kommt (a.A. zu einem insoweit vergleichbaren Fall die im Senatsurteil vom 25. Juli 1995 VIII R 25/94, BFHE 178, 418, BStBl II 1996, 684, unter II.2.b ee zitierten Stimmen; s.a. BFH-Urteil vom 12. Juli 2012 IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728), ist nach Auffassung des Senats Raum eröffnet für die Prüfung, ob wegen sachlicher Unbilligkeit von der Festsetzung oder der Erhebung von Einkommensteuer nach §§ 163, 227 der Abgabenordnung abzusehen ist.
- 28** In einem anderen Fall einer durch Gesetzesänderung ausgelösten Definitivbelastung hat der IV. Senat des BFH ausgeführt: "Die Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen in besonderen Einzelfällen flankiert die Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers und gestattet ihm, eine typisierende Regelung zu treffen, bei der Unsicherheiten über Zahl und Intensität der von der typisierenden Regelung nachteilig betroffenen Fälle mit zumutbarem Aufwand nicht beseitigt werden können" (BFH-Urteil vom 20. September 2012 IV R 36/10, BFHE 238, 429, BStBl II 2013, 498). Der erkennende Senat stimmt diesen Ausführungen zu und hält sie auch in Ansehung der Regelung in § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 für beachtlich. Denn die Norm bezweckte insbesondere die Gewährleistung einer Einmalbesteuerung bei Umwandlungsvorgängen im Zusammenhang mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 128); von dieser Zwecksetzung geleitet, hat der Gesetzgeber eine typisierend wirkende Regelung geschaffen, die unterschiedslos auf alle davon betroffenen Umwandlungsvorgänge anzuwenden ist. Im konkreten Streitfall ist indes die einmalige Besteuerung der im GmbH-Anteil des Klägers verkörperten stillen Reserven --soweit sie auf den Anteilsverkauf an den Kläger entfielen-- gewährleistet. Der Kläger hat die Beteiligung an der GmbH vor Inkrafttreten des Halbeinkünfteverfahrens erworben und der Veräußerer den Gewinn versteuert. Die durch § 4 Abs. 6 UmwStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002 bekämpfte Gestaltung, dass nicht voll steuerpflichtig übertragene Anschaffungskosten eines GmbH-Anteils durch die Umwandlung zu vollständig steuerwirksam abschreibbaren Anschaffungskosten werden, liegt im Fall des Klägers nicht vor, sodass die Vorschrift übermäßig wirkt, wenn in Zukunft abziehbarer Erwerbsaufwand unberücksichtigt bleibt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de