

Urteil vom 24. September 2015, IV R 30/13

Gewinne aus der Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit zuzuordnenden Geschäftsvorfällen keine Aufgabe- oder Veräußerungsgewinne i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG 2002 - Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Anlagevermögen oder zum Umlaufvermögen

BFH IV. Senat

UmwStG § 18 Abs 4, EStG § 35, EStG § 4 Abs 1, EStG § 5 Abs 1, GewStG § 7

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Mai 2012, Az: 14 K 2035/09

Leitsätze

Gewinne aus Geschäftsvorfällen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit der Personengesellschaft beruhen, sind keine Aufgabe- oder Veräußerungsgewinne i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG 2002, selbst wenn sie im zeitlichen Zusammenhang mit der Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs entstehen .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 9. Mai 2012 14 K 2035/09 insoweit aufgehoben, als es die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 für die X GmbH & Co. KG betrifft. Insoweit wird die Klage abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

A. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war alleiniger Kommanditist der im Dezember 2000 gegründeten X GmbH & Co. KG (KG). Komplementärin und Geschäftsführerin der KG war eine kapitalmäßig nicht an ihr beteiligte GmbH (Komplementär-GmbH), deren alleiniger Gesellschafter ebenfalls der Kläger war. Zweck der KG war nach ihrem Gesellschaftsvertrag der Erwerb, das Halten sowie das Verwalten von Beteiligungen, insbesondere an der im November 2000 errichteten X Holding GmbH (H-GmbH), deren alleinige Gesellschafterin die KG wurde und deren alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der Kläger war.

- 2 Mit Vertrag vom Dezember 2000 brachte der Kläger mit Wirkung zum 1. Januar 2001 sein Einzelunternehmen zu steuerlichen Buchwerten in die KG ein. Das eingebrachte Betriebsvermögen umfasste im Wesentlichen einen an die B-GmbH verpachteten Grundbesitz (Gebäude- und Freifläche), der mit Wirkung zum 1. Juli 2001 an die B-GmbH veräußert wurde, sowie die Geschäftsanteile (einen Anteil in Höhe von 150.000 DM und einen Anteil in Höhe von 50.000 DM) an der B-GmbH.
- 3 Im Januar 2001 brachte die KG mit sofortiger Wirkung ihren Anteil an der B-GmbH mit einem Nennbetrag von 150.000 DM in die H-GmbH ein. Im Februar 2001 veräußerte sie ihren anderen Anteil an der B-GmbH an eine AG (AG). In derselben Vertragsurkunde veräußerte auch die H-GmbH ihren Anteil an der B-GmbH an die AG, allerdings unter der aufschiebenden Bedingung des Zugangs einer notariell beglaubigten Erklärung der AG über die Ausübung der ihr von der H-GmbH eingeräumten Kaufoption im Zeitraum 1. März 2002 bis 30. April 2002.
- 4 Im Februar 2002 wurde die H-GmbH rückwirkend zum 1. Januar 2002 auf die KG verschmolzen. Am 10. April 2002 übte die AG die eingeräumte Kaufoption aus und erhielt den Anteil an der B-GmbH abgetreten. Der Kaufpreis betrug ... €. Nach Abzug des Buchwerts in Höhe von ... € und der Veräußerungskosten in Höhe von ... € ergab sich ein zwischen den Beteiligten unstreitiger Gewinn in Höhe von ... €.

- 5** Mit Gesellschafterbeschluss vom 10. April 2002 wurde die KG mit Ablauf desselben Tages aufgelöst und am ... 2003 nach Beendigung der Liquidation im Handelsregister gelöscht.
- 6** Das Geschäftsjahr der KG war das Kalenderjahr. Ihren Gewinn ermittelte die KG durch Betriebsvermögensvergleich. In einer Anlage zu ihrer Feststellungserklärung für das Streitjahr (2002) führte sie aus, der Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung an der B-GmbH stelle einen Veräußerungsgewinn im Rahmen der Betriebsaufgabe dar, weil sie, die KG, liquidiert worden sei. Aufgrund der Betriebsaufgabe unterliege der erzielte Veräußerungsgewinn nicht der Gewerbesteuer und sei beim Kläger nach § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG 2002) nur zur Hälfte steuerlich zu erfassen. Auch in der Anlage zu ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr wies sie einen Veräußerungsgewinn aus, der nicht gewerbesteuerpflichtig sei.
- 7** Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) veranlagte die KG zunächst auf der Grundlage ihrer Feststellungserklärung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung und stellte dementsprechend den Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft mit null € fest. Aufgrund einer u.a. für das Streitjahr durchgeführten Außenprüfung kam der Prüfer zu dem Ergebnis, dass der streitige Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH in Höhe von ... € nach § 18 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2002) der Gewerbesteuer unterliege, da die Sperrfrist von fünf Jahren nicht eingehalten worden sei. Die Steuerermäßigung nach § 35 EStG 2002 finde nach § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2002 keine Anwendung. Eine pauschale Anrechnung der zu zahlenden Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer erfolge daher nicht. Die Veräußerung des Geschäftsanteils an der B-GmbH sei der Verkauf einer einzigen wesentlichen Betriebsgrundlage der KG und damit eine Betriebsveräußerung i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG 2002.
- 8** Dem folgend erließ das FA unter dem 7. August 2007 einen geänderten Feststellungsbescheid und hob den Vorbehalt der Nachprüfung auf. In dem Bescheid wurde der Gewerbesteuermessbetrag der KG für Zwecke des § 35 EStG 2002 mit 302,56 € festgestellt und dem Kläger zugewiesen. Unter dem 3. Dezember 2007 erließ das FA ferner einen geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2002 für die KG. Darin wurde der Gewerbesteuermessbetrag auf 107.170 € festgesetzt.
- 9** Im gegen den geänderten Feststellungsbescheid gerichteten Einspruchsverfahren kam es --aus hier nicht streitigen Gründen-- zuletzt zu einem Änderungsbescheid vom 25. März 2009. Im Übrigen wies das FA den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 31. März 2009 als unbegründet zurück.
- 10** Mit der hiergegen gerichteten Klage trug der Kläger u.a. vor, dass der Beschluss zur Liquidation der KG erst im Mai 2002 gefasst und lediglich auf den 10. April 2002 rückdatiert worden sei. Der streitige Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH sei daher dem laufenden Gewinn und nicht dem Aufgabegewinn zuzurechnen.
- 11** Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit Urteil vom 9. Mai 2012 14 K 2035/09 statt.
- 12** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 13** Entgegen der Auffassung des FG sei der Anteil an der B-GmbH dem Anlage- und nicht dem Umlaufvermögen zuzuordnen. Nicht revisibel sei zwar die Feststellung des FG, dass die KG "von Anfang an" die Veräußerung des streitigen Anteils an der B-GmbH beabsichtigt habe. Das FG übersehe aber, dass durch die Übertragung des Einzelunternehmens auf die KG und durch die von dieser fortgeführte Verpachtung des Betriebsgrundstücks an die B-GmbH ebenfalls "von Anfang an" eine Betriebsaufspaltung zwischen der KG und der B-GmbH bestanden habe. Die Beteiligung an der Betriebskapitalgesellschaft stelle beim Besitzunternehmen stets eine wesentliche Betriebsgrundlage und damit Anlagevermögen dar; das gelte selbst bei einer nur mittelbaren Beteiligung, wie sie hier nach der Einbringung des streitigen Anteils in die H-GmbH seit Januar 2001 bestanden habe.
- 14** Für die Zugehörigkeit der streitigen Beteiligung zum Anlagevermögen spreche auch deren Behandlung als solches sowohl in der Buchführung bzw. den Bilanzen des Einzelunternehmens des Klägers als auch später in denjenigen der KG und der H-GmbH; ferner auch der Zweck der KG, der nur im Erwerb, Halten und Verwalten insbesondere der Beteiligung an der H-GmbH bestanden habe, nicht aber im planmäßigen An- und Verkauf von Beteiligungen; auch habe die KG keine anderen Beteiligungen erworben und (weiter-)veräußert.
- 15** Letztlich erfülle die Veräußerung des Anteils an der B-GmbH aber unabhängig davon, ob er dem Umlauf- oder dem Anlagevermögen zuzuordnen sei, die Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002. Denn diese Vorschrift solle die gewerbesteuerliche Verstrickung der stillen Reserven des gesamten Betriebsvermögens der übertragenden

Körperschaft während der Sperrfrist sicherstellen. Danach erfasse § 18 Abs. 4 UmwStG 2002 sämtliche stillen Reserven des im Zeitpunkt der Aufgabe bzw. der Veräußerung vorhandenen Betriebsvermögens, unabhängig davon, ob die Veräußerung der Wirtschaftsgüter der laufenden unternehmerischen Tätigkeit zuzurechnen sei oder nicht.

- 16 Das FA beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 17 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 18 Die Gründung der KG, die Errichtung der H-GmbH durch die KG und die Einbringung der Anteile an der B-GmbH und des Betriebsgrundstücks in die KG seien allein zu dem Zweck erfolgt, die Anteile anschließend plangemäß möglichst steuergünstig zu veräußern. Unabhängig vom Vorliegen einer Betriebsaufspaltung gehörten die Anteile daher wegen der von Anfang an bestehenden, vom FG auch irrevisibel festgestellten Verkaufsabsicht zum Umlaufvermögen der KG.

Entscheidungsgründe

B. Die Revision des FA ist begründet, soweit sie die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 für die KG betrifft. Sie führt insoweit zur Aufhebung des angegriffenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--), denn das FG hätte die Klage als unzulässig abweisen müssen (dazu II.). Im Übrigen ist die Revision unbegründet und war daher insoweit zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Die Entscheidung des FG, das FA habe zu Unrecht den auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH entfallenden Teil des Gewerbesteuermessbetrags von der Berücksichtigung bei der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 ausgeschlossen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden (dazu III.).

- 20 I. Der Senat legt die Klage des Klägers dahin aus, dass er sie nicht als von allen Beteiligten bestellter Empfangsbevollmächtigter und damit als Klagebevollmächtigter i.S. des § 48 Abs. 2 FGO, sondern als ehemaliger Kommanditist der bereits im Zeitpunkt der Klageerhebung vollbeendeten KG erhoben hat.
- 21 1. Erlischt eine Personengesellschaft durch Vollbeendigung, kann nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ein Gewinnfeststellungsbescheid nur noch von den früheren Gesellschaftern angefochten werden, deren Mitgliedschaft die Zeit berührt, die der anzufechtende Gewinnfeststellungsbescheid betrifft. Die Befugnis der Personengesellschaft, in Prozessstandschaft für ihre Gesellschafter Rechtsbehelfe gegen die Gewinnfeststellungsbescheide einzulegen (§ 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO), ist mit deren Vollbeendigung erloschen. Insoweit lebt die bis zum Zeitpunkt der Vollbeendigung überlagerte Klagebefugnis der einzelnen Gesellschafter wieder auf (z.B. BFH-Urteile vom 22. Januar 2015 IV R 62/11, BFH/NV 2015, 995; vom 25. Juni 1992 IV R 87/90, BFH/NV 1993, 457). Mangels eines intakten Gesellschaftsverhältnisses entfällt mit der Vollbeendigung einer Personengesellschaft auch die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 2 FGO (z.B. BFH-Urteil vom 19. März 2009 IV R 20/08, BFHE 225, 292, BStBl II 2010, 528). Diese Grundsätze gelten auch für eine Klage gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 (z.B. BFH-Urteil vom 9. Februar 2011 IV R 37/08, BFH/NV 2011, 1120).
- 22 Die Vollbeendigung hat zur Folge, dass grundsätzlich alle 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 (z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 1120).
- 23 2. Danach war der Kläger zwar nicht als Klagebevollmächtigter nach § 48 Abs. 2 FGO, aber als ehemaliger Kommanditist der KG nach § 48 Abs. 1 Nr. 2 FGO klagebefugt. Die Komplementär-GmbH war nicht beizuladen, da sie als vermögensmäßig an der KG nicht Beteiligte durch die angegriffenen Feststellungen unter keinem denkbaren steuerlichen Gesichtspunkt betroffen sein kann.
- 24 II. Zu Unrecht hat das FG der Klage stattgegeben, soweit der Kläger mit ihr beantragt hat, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen 2002 vom 25. März 2009 (Gewinnfeststellungsbescheid) dahin zu ändern, dass --bei insgesamt unveränderten Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.191.905,14 €-- die laufenden Einkünfte auf 2.191.905,14 € (statt bislang ./ 346.474,39 €) und der Veräußerungsgewinn mit null € (statt bislang mit 2.538.379,53 €) festgestellt werden, also der bislang als Veräußerungsgewinn festgestellte Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der B-GmbH als Teil des laufenden Gewinns festgestellt wird. Denn die Klage war insoweit unzulässig, da der Kläger durch die angegriffenen Feststellungen nicht in eigenen Rechten betroffen sein konnte.

- 25** 1. Mit seiner Klage begehrt der Kläger, dass ihm zum Zweck der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 ein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag der KG in Höhe von 107.170 € zugewiesen wird.
- 26** a) Nach § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG 2002 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. 3 Satz 2 EStG 2002).
- 27** b) Verfahrensrechtlich sind bei Mitunternehmerschaften nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2002 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. 3 EStG 2002 ist die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags Grundlagenbescheid (§ 35 Abs. 4 Satz 3 EStG 2002).
- 28** c) Über die Frage, ob Teile des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags von der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 ausgeschlossen sind, ist im Feststellungsverfahren nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 zu entscheiden (z.B. BFH-Urteil vom 15. April 2010 IV R 5/08, BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912). Bei diesem Verfahren handelt es sich um ein --gegenüber der Gewinnfeststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a der Abgabenordnung-- eigenständiges Feststellungsverfahren, auch wenn --wie im Streitfall erfolgt-- die in den beiden Verfahren zu treffenden Feststellungen äußerlich, d.h. formularmäßig, miteinander verbunden werden können (z.B. BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912).
- 29** 2. Im Streitfall war für die KG unter dem 3. Dezember 2007 ein Gewerbesteuermessbescheid ergangen, in dem der Gewerbesteuermessbetrag --ausgehend von einem Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.191.905 €-- auf 107.170 € festgesetzt worden war. Im angegriffenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke des § 35 Abs. 3 EStG 2002 vom 25. März 2009 hatte das FA den Gewerbesteuermessbetrag jedoch lediglich auf 302,56 € festgestellt und in diesem Umfang dem Kläger zugerechnet, da es der Auffassung war, dass der auf den streitigen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH entfallende Anteil des Gewerbesteuermessbetrags nach § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2002 bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 nicht zu berücksichtigen sei.
- 30** Mit seiner Klage begehrt der Kläger allein, dass ihm zum Zweck der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 ein Anteil am Gewerbesteuermessbetrag der KG in Höhe von 107.170 € zugewiesen wird, d.h. dass der im Gewerbesteuermessbescheid insoweit bindend festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag auch für Zwecke des § 35 EStG 2002 für die KG in dieser Höhe festgestellt und --entsprechend der Gewinnverteilungsabrede der KG-- in vollem Umfang ihm, dem Kläger, zugewiesen wird. Dieses Ziel kann er jedoch, wie dargelegt, nur durch Anfechtung der gesonderten und einheitlichen Feststellungen nach § 35 Abs. 3 EStG 2002, nicht aber durch Anfechtung des Gewinnfeststellungsbescheids erreichen. Für die vom Kläger begehrten Feststellungen nach § 35 EStG 2002 kommt es insbesondere nicht darauf an, ob das FA den streitigen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH im Rahmen der Gewinnfeststellung als laufenden Gewinn oder als Veräußerungsgewinn festgestellt hat. Denn der Gewinnfeststellungsbescheid ist insoweit weder für den Gewerbesteuermessbescheid noch für die Feststellungen nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 Grundlagenbescheid. Vielmehr ist die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH zum Aufgabegewinn i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2002 gehört und deshalb von der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 ausgeschlossen ist, im Feststellungsverfahren nach § 35 Abs. 3 EStG 2002 zu entscheiden.
- 31** III. Soweit sich die Revision des FA dagegen richtet, dass das FG der Klage des Klägers gegen die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags 2002 für Zwecke des § 35 Abs. 3 EStG 2002 stattgegeben hat, ist sie unbegründet. Die Entscheidung des FG, der auf den Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH entfallende Teil des Gewerbesteuermessbetrags sei nicht von der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 ausgeschlossen, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 32** 1. Nach § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002 ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, soweit sie anteilig auf im zu versteuernden Einkommen enthaltene gewerbliche Einkünfte entfällt, bei Einkünften aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG 2002 um das 1,8fache des festgesetzten anteiligen Gewerbesteuermessbetrags. Mit Rücksicht auf die sondergesetzliche Wertung des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002 gehören allerdings Veräußerungs- und Aufgabegewinne i.S. des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002 nicht zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. von § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2002. Der auf solche

Gewinne entfallende Teil des Gewerbesteuermessbetrags ist danach bereits nach § 35 EStG 2002 von der Steuerermäßigung nach dieser Vorschrift ausgeschlossen. Insoweit kommt § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2002, demzufolge der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen i.S. des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002 beruhende Teil des Gewerbesteuermessbetrags bei der Einkommensteuerermäßigung des § 35 EStG 2002 nicht zu berücksichtigen ist, lediglich klarstellende Bedeutung zu (z.B. BFH-Urteil in BFHE 229, 524, BStBl II 2010, 912).

- 33** 2. Die Entscheidung des FG, bei dem streitigen Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH handle es sich nicht um einen Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn i.S. des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002, sondern um einen dem laufenden Gewinn zuzurechnenden Gewinn aus einem Geschäftsvorfall, der auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhe, weshalb der darauf entfallende Gewerbesteuermessbetrag bei der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG zu berücksichtigen sei, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.
- 34** a) Anders als das FA offenbar meint, werden von § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002 Gewinne aus Geschäftsvorfällen, die auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit beruhen, nicht erfasst. Dies ergibt sich aus Sinn und Zweck des § 18 Abs. 4 UmwStG 2002. Diese Regelung will lediglich 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 in eine Personengesellschaft umgewandelt und der übergegangene Betrieb erst im Anschluss hieran (innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung) --wiederum ohne Anfall von Gewerbesteuer-- veräußert oder aufgegeben wird (z.B. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 22/08, BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736). Die Veräußerung von Wirtschaftsgütern als Teil der laufenden unternehmerischen Tätigkeit unterfällt aber auch bei einer Personengesellschaft selbst dann der Gewerbesteuer, wenn sie zeitlich mit der Aufgabe oder der Veräußerung ihres Betriebs zusammenfällt (z.B. BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 49/04, BFHE 217, 150, BStBl II 2009, 289). Insoweit bedurfte es also keiner sondergesetzlich geregelten Gewerbesteuerpflicht derartiger Veräußerungsgewinne. Von § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2002 wird danach ein Gewinn aus der Veräußerung eines Wirtschaftsguts nicht erfasst, wenn sich diese Veräußerung als zur fortlaufenden Geschäftstätigkeit der Personengesellschaft gehörender Geschäftsvorfall darstellt, selbst wenn das betreffende Wirtschaftsgut zuvor, z.B. bei der durch Umwandlung beendeten Kapitalgesellschaft, noch einem anderen Zweck gedient hat.
- 35** b) Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zu Recht geprüft, ob sich die Veräußerung des Anteils an der B-GmbH als Geschäftsvorfall darstellt, der auf der im Wesentlichen unveränderten Fortführung der bisherigen unternehmerischen Tätigkeit der KG beruhte, oder aber als Teil der Aufgabe des Betriebs der KG. Zu Recht ist das FG dabei davon ausgegangen, dass die Veräußerung von Wirtschaftsgütern des Umlaufvermögens regelmäßig selbst dann als Fortführung der bisherigen Tätigkeit anzusehen und damit dem laufenden Gewinn und nicht dem Aufgabegewinn zuzuordnen ist, wenn sie im zeitlichen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe erfolgt. In revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise ist das FG bei seiner Prüfung schließlich zu dem Ergebnis gekommen, dass der streitige Anteil an der B-GmbH zum Umlaufvermögen der KG gehört und sich seine Veräußerung daher als zu ihrer fortlaufenden Geschäftstätigkeit gehörender Geschäftsvorfall dargestellt habe. Insoweit durfte das FG zunächst darauf abstellen, dass die KG --was auch das FA nicht bestreitet-- (auch) die Veräußerung des streitigen Anteils an der B-GmbH von Anfang an beabsichtigt hat. Nicht zu beanstanden ist ferner die Würdigung des FG, die Tätigkeit der KG habe auch den Handel mit Beteiligungen umfasst, was sich daran zeige, dass sie bereits zuvor den anderen Anteil an der B-GmbH veräußert habe, und dass angesichts dieser Tätigkeit dem Umstand, dass der Verkauf von Beteiligungen im Gesellschaftsvertrag der KG als Geschäftszweck nicht ausgewiesen sei, keine maßgebende Bedeutung zukomme. Zu Recht ist das FG schließlich davon ausgegangen, dass der bilanziellen Behandlung eines Wirtschaftsguts als Anlagevermögen dann keine entscheidende Bedeutung zukomme, wenn sich seine Zugehörigkeit zum Umlaufvermögen aus anderen Umständen schon eindeutig ergebe.
- 36** c) Die Einwände des FA greifen nicht durch.
- 37** Da die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung spätestens mit der Veräußerung des Betriebsgrundstücks an die B-GmbH mit Wirkung zum 1. Juli 2001 weggefallen waren, steht der Umstand, dass die Anteile an der Betriebskapitalgesellschaft grundsätzlich zum Anlagevermögen der Besitzgesellschaft gehören, der Zuordnung des streitigen Anteils an der B-GmbH zum Umlaufvermögen der KG im Zeitpunkt seiner Veräußerung nicht entgegen.
- 38** Ohne Erfolg beruft sich das FA auch auf das BFH-Urteil vom 10. August 2005 VIII R 78/02 (BFHE 211, 137, BStBl II 2006, 58). Nach dieser Entscheidung sind Wirtschaftsgüter, die zum Zwecke der dauerhaften Einbindung in einen bereits bestehenden Geschäftsbetrieb erworben werden, --vorbehaltlich eines Gestaltungsmissbrauchs-- auch dann

im Anlagevermögen auszuweisen, wenn die gesamte organisatorische Einheit (Betrieb einschließlich erworbener Wirtschaftsgüter) kurze Zeit später mit der Absicht ihrer Weiterführung veräußert wird. Im Streitfall fehlt es aber bereits an der Veräußerung einer solchen organisatorischen Einheit.

- 39** Die Beteiligung an der B-GmbH ist auch nicht mit der Begründung dem Anlagevermögen der KG zuzuordnen, dass die KG während ihres Bestehens neben den beiden Anteilen an der B-GmbH keine weiteren Beteiligungen erworben und veräußert habe. Auch eine geringe Handelstätigkeit führt nicht dazu, dass die gehandelten Wirtschaftsgüter nicht dem Umlauf-, sondern dem Anlagevermögen zuzuordnen wären.
- 40** 3. Stellt sich die Veräußerung des Anteils an der B-GmbH als Geschäftsvorfall im Rahmen der im Wesentlichen unveränderten Geschäftstätigkeit der KG dar und ist der Gewinn aus der Veräußerung danach ihrem laufenden Gewinn und nicht dem Aufgabegewinn zuzurechnen, hat das FG zu Recht entschieden, dass der auf diesen Gewinn entfallende Anteil am Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft nicht von der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2002 ausgeschlossen ist. Zu Recht hat es daher den angegriffenen Feststellungsbescheid nach § 35 EStG dahin geändert, dass der Gewerbesteuermessbetrag der KG für Zwecke des § 35 Abs. 3 EStG 2002 auf 107.170 € und --der Gewinnverteilungsabrede im Gesellschaftsvertrag der KG entsprechend-- in vollem Umfang als auf den Kläger entfallend festzustellen ist.
- 41** IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO, denn der Kläger ist nur zu einem geringen Teil unterlegen. Unterlegen ist er mit seiner auf die Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids gerichteten Klage. Das damit verfolgte Begehren, dass der Gewinn aus der Veräußerung des Anteils an der B-GmbH im Gewinnfeststellungsbescheid als laufender und nicht als Veräußerungsgewinn festgestellt wird, hat auf die Festsetzung der Höhe der Einkommensteuer des Klägers aber keine Auswirkungen. Obsiegt hat er hingegen mit der Klage gegen die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke des § 35 EStG, die --ausgehend von einem bislang festgestellten und dem Kläger zugerechneten Gewerbesteuermessbetrag von lediglich 302,56 €-- mit einem infolge der gerichtlichen Entscheidung nun festzustellenden und dem Kläger zuzurechnenden Gewerbesteuermessbetrag von 107.170 € zu einer erheblichen Erhöhung der bei seiner Einkommensteuer zu berücksichtigenden Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG führt.
- 42** V. Der Senat entscheidet nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung, da die Beteiligten hierauf verzichtet haben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de