

Urteil vom 28. April 2016, IV R 6/13

Gewerbsteuer bei Übergang des Vermögens einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft mit anschließender Vermögensübertragung auf eine Schwesterpersonengesellschaft

BFH IV. Senat

UmwStG § 18 Abs 4 S 1, UmwStG § 18 Abs 4 S 2, UmwStG § 24, AO § 42

vorgehend FG Münster, 06. December 2012, Az: 14 K 3829/09 G

Leitsätze

Der Gewerbesteuer unterliegen innerhalb der Fünf-Jahres-Frist die Gewinne aus einer oder mehreren Veräußerungen einer der in § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG genannten Sachgesamtheiten, soweit hierin stille Reserven enthalten sind, die dem von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft übergebenen Betriebsvermögen zuzuordnen sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 7. Dezember 2012 14 K 3829/09 G wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt in der Rechtsform einer GbR eine Die Klägerin wurde am 2. Januar 1996 von den Gründungsgesellschaftern A, B, C, D und E gegründet.
- 2** Mit Wirkung zum 2. Januar 1996 brachten die Gesellschafter A, B und C nach § 24 des Umwandlungssteuergesetzes in der in den Streitjahren (1997 bis 1999) geltenden Fassung (UmwStG 1995) sämtliche von ihnen gehaltenen Gesellschaftsanteile an vier GbR in die Klägerin ein. Jede dieser GbR war zuvor mit Wirkung auf den 1. Januar 1996 durch Formwechsel (§§ 190 ff. i.V.m. § 226 des Umwandlungsgesetzes) aus einer GmbH hervorgegangen.
- 3** In der Folgezeit veränderte sich der Gesellschafterbestand der Klägerin mehrfach. Unter anderem verkauften die Gesellschafter A und B mit Wirkung zum 31. Dezember 1997, zum 31. Dezember 1998 und zum 1. Januar 1999 jeweils Teile ihres Gesellschaftsanteils an Dritte und an die Gesellschafterin E. Zudem erwarben sie zum 30. April 1998 den Gesellschaftsanteil des ausscheidenden Gesellschafters C.
- 4** Im Anschluss an Außenprüfungen vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass die aus den vorgenannten Veräußerungen erzielten Gewinne gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterlägen. Entsprechend erließ das FA am 3. Juli 2000 für das Jahr 1997 und am 19. Juni 2006 für die Jahre 1998 und 1999 erstmalige Gewerbesteuerermessbescheide.
- 5** Im Rahmen des für alle Streitjahre zusammengefassten Einspruchsverfahrens erzielten die Beteiligten --eine Gewerbesteuerpflicht dem Grunde nach unterstellt-- Einigkeit über die Höhe der Gewinne aus den Veräußerungen. Entsprechend setzte das FA die Gewerbesteuerermessbeträge für die Streitjahre mit Einspruchsentscheidung vom 25. September 2009 betragsmäßig niedriger fest und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück.
- 6** Die dagegen erhobene Klage blieb erfolglos. In seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 567 veröffentlichten Urteil ging das Finanzgericht (FG) davon aus, dass die Gewinne, die die Gesellschafter der Klägerin in den Streitjahren durch die Veräußerung der (Teil-)Gesellschaftsanteile erzielt haben, soweit sie auf die

Veräußerung des ehemaligen Vermögens der GmbH entfielen, nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 gewerbesteuerpflichtig seien. Die Zweckbestimmung dieser Vorschrift laufe ins Leere, wenn die Gewerbesteuerverstrickung durch bloße kurzfristige Zwischenschaltung eines weiteren Vermögensübergangs, hier die formwechselnde Umwandlung der GmbH auf die vier GbR, umgangen werden könnte. Nach § 42 Abs. 1 Satz 3 der Abgabenordnung (AO) sei der Sachverhalt vielmehr so zu beurteilen, als ob das Vermögen der GmbH unmittelbar, d.h. ohne Zwischenschaltung der GbR, auf die Klägerin zu Buchwerten übergegangen wäre. § 18 Abs. 4 UmwStG 1995, dessen Rechtsfolgen durch die gewählte Gestaltung umgangen werden sollten, sei dann auf diesen Sachverhalt anwendbar. Es bestehe auch kein Zweifel daran, dass eine Teilanteilsveräußerung von § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 erfasst werde.

- 7 Dagegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie die Verletzung von § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 und § 42 AO geltend macht.
- 8 Sie beantragt, das Urteil des FG Münster vom 7. Dezember 2012 14 K 3829/09 G sowie die Gewerbesteuermessbescheide für 1997 vom 3. Juli 2000 und für 1988 und 1999 vom 19. Juni 2006, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 25. September 2009, aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist im Ergebnis zu Recht davon ausgegangen, dass die Gewinne, die die Gesellschafter der Klägerin in den Streitjahren durch Anteilsverkäufe erzielt haben, nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 gewerbesteuerpflichtig sind, soweit sie auf die Veräußerung des ehemaligen Vermögens der GmbH entfielen. Dies folgt aber entgegen der Auffassung des FG nicht aus der Anwendung des § 42 AO, sondern unmittelbar aus § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995.
- 11 1. Wird der Betrieb der Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang von einer Kapital- auf eine Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (i.d.F. des Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 28. Oktober 1994, BGBl I 1994, 3267) der Gewerbesteuer. Durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1997 vom 20. Dezember 1996 (BGBl I 1996, 2049) wurde § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 um einen Satz 2 ergänzt, nach dem mit Wirkung ab dem 1. Januar 1997 (vgl. § 27 Abs. 2a UmwStG 1995 i.d.F. des JStG 1997) Satz 1 entsprechend gilt, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird.
- 12 a) Zwischen den Beteiligten ist nicht streitig und es entspricht der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474, und vom 30. August 2007 IV R 22/06, BFH/NV 2008, 109), dass der mit Wirkung auf den 1. Januar 1996 durchgeführte Formwechsel der vier GmbH in GbR als Vermögensübergang i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 zu qualifizieren und dadurch die in der Vorschrift normierte Fünf-Jahres-Frist in Gang gesetzt worden ist. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 13 b) Anders als die Klägerin meint, so insbesondere ihre Einlassung in der mündlichen Verhandlung, unterliegen nicht nur die Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe des "gesamten" Betriebs der Personengesellschaft der Gewerbesteuerpflicht, sondern, wie sich dem Wortlaut der Regelung in § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 eindeutig entnehmen lässt, auch die Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe eines Teilbetriebs oder eines Anteils an der Personengesellschaft (BFH-Urteil vom 26. April 2012 IV R 24/09, BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703). In der Rechtsprechung ist zudem ebenfalls geklärt, dass auch die Teilanteilsveräußerung unter den Tatbestand des § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 zu subsumieren ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 109).
- 14 c) Der Gewerbesteuer unterliegen innerhalb der Fünf-Jahres-Frist sämtliche Gewinne aus einer oder mehreren Veräußerungen einer der in § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995 genannten Sachgesamtheiten, soweit hierin

stille Reserven enthalten sind, die --wenn auch nicht mit dem am Umwandlungsstichtag maßgeblichen Wert (s. dazu BFH-Urteil in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703)-- dem von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft überangegangenen Betriebsvermögen zuzuordnen sind. Die gewerbsteuerliche Verstrickung des von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft überangegangenen Betriebsvermögens wird durch Veräußerungsvorgänge innerhalb der Fünf-Jahres-Frist nur insoweit gelöst, als dadurch die in dem überangegangenen Betriebsvermögen enthaltenen stillen Reserven aufgedeckt worden sind.

- 15 aa) § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 folgt einer streng betriebsbezogenen Betrachtung. Er beruht als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2 und 7 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) subsidiärer Ausnahmetatbestand auf der Regelungsidee einer fortdauernden gewerbsteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (BFH-Urteil in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703). Zur Begründung hat der BFH bereits mehrfach ausgeführt (zuletzt BFH-Urteile vom 20. November 2006 VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793; vom 26. Juni 2007 IV R 58/06, BFHE 217, 162, BStBl II 2008, 73, und in 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 bei der übernehmenden Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen. Hierauf aufbauend wolle § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 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.
- 16 bb) Ausgehend von diesem betriebsbezogenen Normverständnis des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 hat der BFH angenommen, dass nicht 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 des in anderer Rechtsform fortgeführten Betriebs der Gewerbesteuer unterworfen werden (BFH-Urteil vom 16. November 2005 X R 6/04, BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62).
- 17 cc) Nach diesen Maßstäben kommt es für die Frage, ob ein innerhalb der Fünf-Jahres-Frist erzielter Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterliegt, nicht entscheidend darauf an, ob Sachgesamtheiten der Personengesellschaft veräußert werden, die durch den Formwechsel der Kapitalgesellschaft entstanden ist. Vielmehr ist bei dem vorgenannten betriebsbezogenen Normverständnis jeder Veräußerungsgewinn i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 innerhalb der Fünf-Jahres-Frist grundsätzlich insoweit der Gewerbesteuer zu unterwerfen, als er auf der Aufdeckung stiller Reserven beruht, die den Wirtschaftsgütern der ehemaligen Kapitalgesellschaft zuzuordnen sind. Die Gewerbesteuerverstrickung des überangegangenen Betriebsvermögens der Kapitalgesellschaft wird innerhalb der Fünf-Jahres-Frist daher durch einen Veräußerungsvorgang i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 nur insoweit gelöst, als dadurch die stillen Reserven gewerbsteuerpflichtig aufgedeckt worden sind. Soweit das Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft von der übernehmenden Personengesellschaft (Personengesellschaft I) auf eine andere Personengesellschaft (Personengesellschaft II) übertragen worden ist, ohne dass dabei alle stillen Reserven aufgedeckt worden sind --im Streitfall gemäß § 24 UmwStG 1995 durch Einbringung zum Buchwert--, unterliegen auch die Gewinne aus der (Weiter-)Veräußerung des Betriebs, Teilbetriebs, Anteils oder Teilanteils an der Personengesellschaft II, soweit sie dem gewerbesteuerverstrickten Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft zuzuordnen sind, innerhalb der Fünf-Jahres-Frist der Gewerbesteuer.
- 18 dd) Diese maßgeblich am genannten Gesetzeszweck orientierte Auslegung widerspricht auch nicht dem Wortlaut des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995. Das Tatbestandsmerkmal "Betrieb der Personengesellschaft ... aufgegeben oder veräußert (wird)" ist nicht dahin auszulegen, dass nur die Personengesellschaft gemeint ist, die --wie im Streitfall-- durch den Formwechsel entstanden oder auf die das Vermögen der Kapitalgesellschaft überangegangen ist. Bei einem derart einschränkenden Normverständnis hätte vielmehr die Formulierung nahegelegen, dass "der Betrieb **durch** die Personengesellschaft" veräußert bzw. aufgegeben wird. Soweit es außerdem im Gesetz heißt, "ein Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn (unterliegt) der Gewerbesteuer", spricht die Verwendung des unbestimmten Artikels "ein" dafür, dass auch mehrere Veräußerungsvorgänge dem § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 unterworfen sein können.

- 19** d) Ausgehend von diesen Grundsätzen unterliegen die hier streitigen Gewinne aus den Veräußerungen der Anteile bzw. der Teile an der Klägerin der Gewerbesteuer.
- 20** Zwar handelt es sich bei der am 2. Januar 1996 erfolgten Einbringung sämtlicher Mitunternehmeranteile der aus dem Formwechsel der vier GmbH hervorgegangenen vier GbR in die Klägerin und der damit einhergehenden Vollbeendigung der vier GbR mit der Anwachsung deren Vermögens auf die Klägerin um ein Veräußerungsgeschäft i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995. Da die Einbringung der Mitunternehmeranteile gemäß § 24 UmwStG 1995 jedoch zu Buchwerten erfolgt ist, unterlag das übergegangene Betriebsvermögen der formgewechselten vier Kapitalgesellschaften auch bei der Klägerin innerhalb der Fünf-Jahres-Frist in vollem Umfang der gewerbsteuerlichen Verstrickung.
- 21** 2. Da die Beteiligten Einigkeit über die Höhe der aus den Anteils- bzw. Teilanteilsveräußerungen in den Streitjahren resultierenden Gewinne der Klägerin aus Gewerbebetrieb (zur Gewerbesteuerschuldnerschaft der Personengesellschaft für nach § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterliegende Veräußerungsgewinne s. BFH-Urteil vom 28. Februar 2013 IV R 33/09, BFH/NV 2013, 1122) erzielt haben und das FA die Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre mit Einspruchsentscheidung vom 25. September 2009 entsprechend geändert hat, hat das FG die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen. Die Revision war daher gemäß § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen.
- 22** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de