

Urteil vom 14. März 2024, IV R 20/21

§ 18 Abs. 3 UmwStG erfasst nicht sogenanntes neu gebildetes Betriebsvermögen

ECLI:DE:BFH:2024:U.140324.IVR20.21.0

BFH IV. Senat

UmwStG 2006 § 18 Abs 3 S 1 Halbs 2, UmwStG 2006 § 18 Abs 3 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2 Alt 2, UmwStG 1995 § 18 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 11. August 2021, Az: 2 K 194/17

Leitsätze

1. § 18 Abs. 3 Satz 1 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) gilt auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft.
2. Wird Betriebsvermögen erst im Zuge der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft oder danach gebildet, unterfallen die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern des neu gebildeten Betriebsvermögens nicht § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 11.08.2021 - 2 K 194/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist die Anwendung des § 18 Abs. 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) in seiner aktuellen Fassung im Fall des Formwechsels einer GmbH in eine GmbH & Co. KG.
- 2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Steuerberatungsgesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG, die aus der formwechselnden Umwandlung der A-GmbH hervorgegangen ist. Sie erzielt Einkünfte aus Gewerbebetrieb und ermittelt ihren Gewinn nach § 5 Abs. 1 i.V.m. § 4 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG).
- 3 Alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH war B. Dieser überließ der A-GmbH ein bebautes Grundstück in A-Stadt (Mecklenburg-Vorpommern) gegen Entgelt zur Nutzung (als Zweigniederlassung). Nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten bestand eine sogenannte Betriebsaufspaltung.
- 4 Am 27.05.2010 beschloss die Gesellschafterversammlung der A-GmbH die formwechselnde Umwandlung der Gesellschaft in eine GmbH & Co. KG. Dazu übertrug B zunächst einen Teilgeschäftsanteil an der A-GmbH in Höhe von 1.000 € auf die B-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer ebenfalls B war. Die B-GmbH wurde persönlich haftende Gesellschafterin der Klägerin. B wurde mit einer Kommanditeinlage von 25.000 € Kommanditist der Klägerin. Die Eintragung der Klägerin im Handelsregister erfolgte am xx.08.2010. Das Grundstück des B wurde seit dem 01.01.2010 als Sonderbetriebsvermögen bei der Klägerin behandelt.
- 5 Mit notariellem Vertrag vom yy.04.2011 veräußerte B seinen Kommanditanteil an der Klägerin mit Wirkung zum 02.01.2011 zum Kaufpreis von ... € an H. Zugleich trat B seine Geschäftsanteile an der B-GmbH zum Kaufpreis von

... € an H ab. Mit notariellem Vertrag vom selben Tag verkaufte B zudem das Grundstück in A-Stadt mit Wirkung zum 02.01.2011 zum Kaufpreis von ... € an H.

- 6** In ihrer Gewerbesteuererklärung für das Streitjahr 2011 erklärte die Klägerin einen Gewinn aus der Veräußerung des Kommanditanteils des B in Höhe von ... €. Aus einer Anlage zur Gewinnermittlung per 31.12.2011 ("Vermietung Besitzunternehmen"/Sonderbilanz) ergab sich ein (zusätzlicher) Veräußerungsgewinn in Höhe von ... €, der gewerbesteuerrechtlich nicht erfasst wurde. Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) setzte den Gewerbesteuermessbetrag mit --unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehendem-- Bescheid vom 19.02.2013 erklärungsgemäß fest.
- 7** Im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung ging das FA davon aus, dass der aus der Grundstücksveräußerung erzielte Gewinn in Höhe von ... € ebenfalls gemäß § 18 Abs. 3 UmwStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen sei; die Vorschrift gelte auch für stille Reserven im Sonderbetriebsvermögen, das im Zuge des Formwechsels entstanden sei. Vor diesem Hintergrund erließ das FA am 30.04.2015 einen nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung geänderten Gewerbesteuermessbescheid für 2011. Der dagegen gerichtete Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 08.05.2017).
- 8** Auf die nachfolgende Klage hob das Finanzgericht (FG) den Gewerbesteuermessbescheid für 2011 vom 30.04.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 08.05.2017 mit Urteil vom 11.08.2021 (antragsgemäß) insoweit auf, als ein Steuermessbetrag von mehr als ... € festgesetzt wurde. Das FA habe sich zu Unrecht auf § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG berufen.
- 9** Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) sei für § 18 Abs. 3 UmwStG nicht auf die im Zeitpunkt der Umwandlung im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven abzustellen, sondern auf die beim übernehmenden Rechtsträger im Zeitpunkt der Veräußerung vorhandenen Wirtschaftsgüter und stillen Reserven. Danach wäre der streitige Veräußerungsgewinn in die Gewerbebesteuerung einzubeziehen. Die formwechselnde Umwandlung der Klägerin stelle einen Vorgang im Sinne des § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG dar. Sie sei mit einem Vermögensübergang im Sinne des § 18 Abs. 3 UmwStG verbunden.
- 10** Indes lägen die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG nicht vor. Bei der Klägerin handele es sich nicht um eine "übernehmende Personengesellschaft" im Sinne der Norm, da es beim identitätswahrenden Formwechsel (§§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes --UmwG--) keinen aufnehmenden Rechtsträger gebe. Auch aus der Gesetzesbegründung zur Neufassung des § 18 Abs. 3 UmwStG durch das Jahressteuergesetz 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150) ergebe sich nicht, dass der vorliegende Fall habe erfasst werden sollen. Die Norm stelle eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH dar, der zufolge § 18 Abs. 4 UmwStG a.F. nur das Vermögen des in seiner Rechtsform geänderten Rechtsträgers --das heißt der Kapitalgesellschaft-- erfasst habe (BFH-Urteile vom 20.11.2006 - VIII R 47/05, BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69 und vom 20.11.2006 - VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793). Mit der ergänzten Regelung in § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG habe der Gesetzgeber sicherstellen wollen, dass künftig der gesamte Auflösungs- und Veräußerungsgewinn auch insoweit der Gewerbesteuer unterliege, als er auf Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers entfalle (BTDrucks 16/6739, S. 23). Einen solchen gebe es hier aber nicht. Der Streitfall werde von der Neuregelung nicht erfasst.
- 11** Damit bleibe es bei der einschränkenden Rechtsprechung des BFH zu § 18 Abs. 4 UmwStG a.F. und der Besteuerungszugriff sei auf den Veräußerungsgewinn beschränkt, der auf das Vermögen des formgewechselten Rechtsträgers (A-GmbH) entfalle. Die Einbeziehung des Sonderbetriebsvermögens komme nicht in Betracht. Das Grundstück sei zuvor auch nicht gewerbesteuerlich verstrickt gewesen, so dass eine Umgehung nicht im Raum stehe.
- 12** Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der eine Verletzung materiellen Bundesrechts (§ 18 Abs. 3 UmwStG) gerügt wird.
- 13** Das FA beantragt, das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 11.08.2021 - 2 K 194/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 14** Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 15** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass der Gewinn aus der Veräußerung des zum Sonderbetriebsvermögen der im Wege des Formwechsels aus der A-GmbH hervorgegangenen Klägerin (dazu 1.) gehörenden Grundbesitzes nicht unter § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG fällt (dazu 2.).
- 16** 1. Die Klägerin ist zum 31.12.2009 aus einer formwechselnden Umwandlung der A-GmbH in eine GmbH & Co. KG nach §§ 190 ff. UmwG hervorgegangen. Der Formwechsel konnte gemäß § 9 i.V.m. §§ 3 ff. UmwStG zu Buchwerten durchgeführt werden. Dies gilt gemäß § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig und bedarf keiner weiteren Erläuterung.
- 17** 2. Das FG hat den Gewinn aus der Veräußerung des Grundbesitzes zu Recht nicht nach § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG der Gewerbesteuer unterworfen.
- 18** a) Gewerbeertrag ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG). Zum Gewerbeertrag (des übernehmenden Rechtsträgers) gehören auch Veräußerungsgewinne im Sinne der gewerbesteuerrechtlichen Sonderregelung in § 18 Abs. 3 UmwStG (BFH-Urteil vom 26.03.2015 - IV R 3/12, BFHE 249, 233, BStBl II 2016, 553, Rz 12, zu § 18 Abs. 4 UmwStG 1995).
- 19** aa) Wird der Betrieb der Personengesellschaft oder der natürlichen Person beim Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person beziehungsweise beim Formwechsel in eine Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung aufgegeben oder veräußert, unterliegt ein Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der Gewerbesteuer, auch soweit er auf das Betriebsvermögen entfällt, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft oder der natürlichen Person vorhanden war. § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt entsprechend, soweit ein Teilbetrieb oder ein Anteil an der Personengesellschaft aufgegeben oder veräußert wird (§ 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Mit Letzterem ist der Mitunternehmeranteil gemeint (vgl. auch Bernhagen/Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock --D/P/M--, Die Körperschaftsteuer, § 18 UmwStG Rz 69; Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 18 Rz 85), der auch das Sonderbetriebsvermögen umfasst.
- 20** aaa) Zu § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 hat der BFH mehrfach ausgeführt, dass der Gesetzgeber mit dem Umwandlungssteuergesetz 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 gewerbesteuerlichen 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 grundsätzlich nicht bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterlägen. Hierauf aufbauend wolle § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 als gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiärer Ausnahmetatbestand innerhalb seiner tatbestandlichen Grenzen (unter anderem 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 (vgl. nur BFH-Urteil vom 26.03.2015 - IV R 3/12, BFHE 249, 233, BStBl II 2016, 553, Rz 14, m.w.N.).
- 21** Der Gesetzgeber habe sich mit dem Zugriff auf den innerhalb der Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 erzielten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn von der Vorstellung einer fortdauernden gewerbesteuerlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft leiten lassen, indem unter den Voraussetzungen dieser --typisierenden-- Vorschrift nicht die im Zeitpunkt der Umwandlung im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft ruhenden (historischen) stillen Reserven, sondern die aktuellen, im Zeitpunkt der Aufgabe beziehungsweise Veräußerung beim übernehmenden Rechtsträger vorhandenen stillen Reserven der Gewerbesteuer unterworfen würden. Dementsprechend sei der BFH für die Rechtslage bis zur Neufassung des § 18 Abs. 3 UmwStG (als Nachfolgevorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995) durch das Jahressteuergesetz 2008 davon

ausgegangen, dass nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht auch diejenigen stillen Reserven der Gewerbesteuer unterworfen würden, die in den Buchwertansätzen solchen Betriebsvermögens ruhten, welches bereits vor der Umwandlung im Betrieb des aufnehmenden Rechtsträgers vorhanden gewesen sei (BFH-Urteile vom 16.11.2005 - X R 6/04, BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62 und vom 20.11.2006 - VIII R 47/05, BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69; vgl. auch BFH-Urteil vom 26.03.2015 - IV R 3/12, BFHE 249, 233, BStBl II 2016, 553, Rz 15).

- 22** bbb) Diese Erwägungen gelten auch für § 18 Abs. 3 UmwStG in seiner aktuellen Fassung, der im Streitfall zur Anwendung gelangt (§ 27 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Der teleologische Hintergrund des § 18 Abs. 3 UmwStG entspricht dem des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995. Der Regelungsinhalt des § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 1 UmwStG ist unverändert geblieben.
- 23** bb) Der auf das Jahressteuergesetz 2008 zurückzuführende § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG stellt eine Reaktion des Gesetzgebers auf die vorgenannte BFH-Rechtsprechung dar. Danach unterliegt der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf das Vermögen entfällt, das der aufnehmenden Personengesellschaft bereits vor der Umwandlung gehörte, nicht nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 18 Abs. 3 UmwStG) der Gewerbesteuer. Mit der Ergänzung des § 18 Abs. 3 UmwStG wollte der Gesetzgeber sicherstellen, dass der gesamte Auflösungs- oder Veräußerungsgewinn auch insoweit der Gewerbesteuer unterliegt, als er auf Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers entfällt (BTD Drucks 16/6739, S. 23). Die Norm ist erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen die Anmeldung zur Eintragung in das für die Wirksamkeit der Umwandlung maßgebende öffentliche Register nach dem 31.12.2007 erfolgt (§ 27 Abs. 7 UmwStG). Sie gelangt damit auch im Streitfall zur Anwendung.
- 24** cc) § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG gilt auch im Fall des (identitätswahrenden) Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (ebenso Levedag in UmwStG-eKommentar, § 18 Rz 50; Weiss, Deutsches Steuerrecht kurzgefaßt 2022, 121). Entgegen der Auffassung der Vorinstanz fehlt es auch nicht an einer "übernehmenden Personengesellschaft" im Sinne des § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG. Denn das Umwandlungssteuerrecht fingiert im Fall des (heterogenen) Formwechsels einen Vermögensübergang von der Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft beziehungsweise vice versa (vgl. § 9, § 25 UmwStG). Dementsprechend hat der BFH schon zu § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 entschieden, dass auch die formwechselnde Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft --im Gegensatz zum Zivilrecht- mit einem Vermögensübergang verbunden ist beziehungsweise eine Umwandlung im Sinne der Norm darstellt (BFH-Urteile vom 20.11.2006 - VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793; vom 28.04.2016 - IV R 6/13, BFHE 253, 398, BStBl II 2016, 725, Rz 12). Für Zwecke des § 18 Abs. 3 UmwStG gilt nichts anderes.
- 25** b) In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze hat die Vorinstanz § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG (jedenfalls im Ergebnis) zu Recht nicht auf den Gewinn aus der Veräußerung des Grundbesitzes zur Anwendung gebracht.
- 26** aa) Der Tatbestand des § 18 Abs. 3 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG ist im Streitfall erfüllt, soweit B seinen Kommanditanteil veräußert hat. Dies ist zwischen den Beteiligten nicht streitig. Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft unterfällt § 18 Abs. 3 UmwStG. Zudem hat B seinen Mitunternehmeranteil innerhalb der Frist von fünf Jahren nach der Umwandlung veräußert. Soweit die Vorinstanz § 18 Abs. 3 Satz 1 (Halbsatz 2) UmwStG bereits deshalb für nicht einschlägig gehalten hat, weil es im Fall des identitätswahrenden Formwechsels an einer "übernehmenden Personengesellschaft" fehle, ist dem --wie dargelegt-- nicht zu folgen.
- 27** bb) Allerdings unterliegt der Veräußerungsgewinn nur insoweit der Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG, als er den veräußerten Kommanditanteil betrifft. Hingegen wird der auf den zum Sonderbetriebsvermögen I (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Alternative 2 EStG, dazu zuletzt BFH-Urteil vom 27.07.2023 - IV R 10/20, Rz 30) gehörenden Grundbesitz entfallende Veräußerungsgewinn nicht erfasst.
- 28** aaa) Der streitgegenständliche Grundbesitz stellt im Personenunternehmen "neu gebildetes Betriebsvermögen" --in Gestalt von Sonderbetriebsvermögen-- dar. Dabei handelt es sich um Betriebsvermögen, das erst im Zuge der Umwandlung oder nach erfolgter Umwandlung von dem Personenunternehmen gebildet wurde (vgl. BFH-Urteile vom 16.11.2005 - X R 6/04, BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62, unter II.2.d bb; vom 20.11.2006 - VIII R 47/05, BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69, unter II.3.a bb). Ob der Tatbestand des § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG stille Reserven in Wirtschaftsgütern des in diesem Sinne "neu gebildeten Betriebsvermögens" erfasst, wird nicht einheitlich beantwortet. Insbesondere die Finanzverwaltung (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Rz 18.09), aber auch das FG Münster (Urteil vom 09.06.2016 - 6 K 1314/15 G,F, Rz 50, betreffend Gesamthandsvermögen, Revisionsverfahren IV R 46/16 durch Löschung in den Registern des BFH erledigt) und Teile der Literatur (Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 18 Rz 77;

Bernhagen/Pung in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 18 UmwStG Rz 56; BeckOK UmwStG/Weggenmann, 27. Ed. [01.01.2024], UmwStG § 18 Rz 402; Kraft, Internationales Steuerrecht 2012, 528, 530; G. Kraft in Kraft/Edelmann/Bron, Umwandlungssteuergesetz, § 18 Rz 55; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 18 UmwStG Rz 126; wohl auch Bartelt in Eisgruber, UmwStG, 3. Aufl., § 18 Rz 115) bejahen dies. Hingegen lehnt die Gegenauffassung die Anwendung des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG auf neu gebildetes Betriebsvermögen ab (Levedag in UmwStG-eKommentar, § 18 Rz 50; Bohnhardt in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl., § 18 Rz 178; Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG Rz 269, 274; Neu/Hamacher, GmbH-Rundschau 2012, 280, 288; wohl auch Kanzler, Finanz-Rundschau 2006, 424, 425; offenlassend Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 18 UmwStG Rz 37).

- 29** bbb) Nach Ansicht des Senats erfasst § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG nicht stille Reserven in Wirtschaftsgütern in "neu gebildetem Betriebsvermögen" des Personenunternehmens. Dies ergibt sich aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift.
- 30** (1) Maßgebend für die Auslegung von Gesetzen ist der in der Norm zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, wie er sich aus dem Wortlaut der Vorschrift und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den sie hineingestellt ist. Der Erfassung des objektiven Willens des Gesetzgebers dienen die anerkannten Methoden der Gesetzesauslegung aus dem Wortlaut der Norm, der Systematik, ihrem Sinn und Zweck sowie aus den Gesetzesmaterialien und der Entstehungsgeschichte, die einander nicht ausschließen, sondern sich gegenseitig ergänzen. Unter ihnen hat keine einen unbedingten Vorrang vor einer anderen. Ausgangspunkt der Auslegung ist der Wortlaut der Vorschrift. Er gibt allerdings nicht immer hinreichende Hinweise auf den Willen des Gesetzgebers. Unter Umständen wird erst im Zusammenhang mit Sinn und Zweck des Gesetzes oder anderen Auslegungsgesichtspunkten die im Wortlaut ausgedrückte, vom Gesetzgeber verfolgte Regelungskonzeption deutlich, der sich das Gericht nicht entgegenstellen darf. Seine Aufgabe beschränkt sich darauf, die intendierte Regelungskonzeption bezogen auf den konkreten Fall --auch unter gewandelten Bedingungen-- möglichst zuverlässig zur Geltung zu bringen. In keinem Fall darf richterliche Rechtsfindung das gesetzgeberische Ziel der Norm in einem wesentlichen Punkt verfehlen oder verfälschen oder an die Stelle der Regelungskonzeption des Gesetzgebers gar eine eigene treten lassen (vgl. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 28.11.2023 - 2 BvL 8/13, Rz 118, m.w.N.).
- 31** (2) § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG betrifft den Gewinn aus der (Aufgabe oder) Veräußerung des Betriebs der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) beziehungsweise eines Teilbetriebs oder eines Anteils an der Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft). Dazu gehört nach dem (offenen) Wortlaut der Norm auch der Gewinn, der auf stille Reserven in "neu gebildetem Betriebsvermögen" der Mitunternehmerschaft entfällt. Das gilt gleichermaßen für den Gewinn aus der Veräußerung des Grundbesitzes, der zum (im Zuge der Umwandlung "neu gebildeten") Sonderbetriebsvermögen I des Mitunternehmers bei der übernehmenden Personengesellschaft gehört.
- 32** (3) Eine derartige Auslegung stünde allerdings in Widerspruch zu Sinn und Zweck des § 18 Abs. 3 Satz 1 und 2 UmwStG. Der Tatbestand ist daher teleologisch zu reduzieren (ebenso Levedag in UmwStG-eKommentar, § 18 Rz 50). Der Wortlaut der Norm lässt dies zu.
- 33** (a) § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG soll verhindern, dass die Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft dadurch unterlaufen wird, dass der Betrieb erst nach vollzogener Umwandlung von der Personengesellschaft veräußert oder aufgegeben und der hierbei erzielte Gewinn der Gewerbesteuer entzogen wird. Ein derartiges Unterlaufen der Gewerbesteuerpflicht ist im Fall von "neu gebildetem Betriebsvermögen" jedoch nicht zu besorgen. Denn dieses Betriebsvermögen war nie Teil des übergegangenen Vermögens der Kapitalgesellschaft (sogenanntes statisches Vermögen, vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2005 - X R 6/04, BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62, unter II.2.d cc), sondern immer nur Betriebsvermögen der Personengesellschaft. Die Aufgabe beziehungsweise Veräußerung des Betriebs einer Personengesellschaft unterliegt aber, ebenso wie die Aufgabe beziehungsweise Veräußerung eines Mitunternehmeranteils, dem Grunde nach nicht der Gewerbesteuer. Dementsprechend kann es hinsichtlich "neu gebildeten Betriebsvermögens" durch die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auch nicht zu einer Statusverbesserung gekommen sein. Ein irgendwie gearteter Missbrauch ist nicht erkennbar (vgl. Bohnhardt in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 6. Aufl., § 18 Rz 178). Einen anderen Zweck als die Missbrauchs- oder Umgehungsverhinderung verfolgt § 18 Abs. 3 UmwStG aber nicht (BVerfG, Nichtannahmebeschluss vom 06.11.2008 - 1 BvR 2360/07, Rz 10; Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 18 Rz 79).
- 34** (b) Aus der § 18 Abs. 3 UmwStG zugrunde liegenden Regelungsidee einer fortdauernden gewerbesteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (BFH-Beschluss vom 09.01.2009 - IV B 27/08,

BFHE 224, 115, BStBl II 2011, 393, unter II.1.d dd (1); BFH-Urteile vom 26.03.2015 - IV R 3/12, BFHE 249, 233, BStBl II 2016, 553, Rz 12 und vom 28.04.2016 - IV R 6/13, BFHE 253, 398, BStBl II 2016, 725, Rz 15) ergibt sich nichts anderes. Sie ist vorliegend nicht einschlägig, weil der Grundbesitz als "neu gebildetes Betriebsvermögen" --wie dargelegt-- nicht zum Vermögen der umgewandelten Kapitalgesellschaft (A-GmbH) gehörte. Dass er im Streitfall im Rahmen der bestehenden Betriebsaufspaltung dem Besitzeinzelunternehmen des A zuzuordnen war, ist ohne Bedeutung, da es sich --trotz sachlicher und personeller Verflechtung-- um das Betriebsvermögen eines anderen (von der Betriebsgesellschaft zu unterscheidenden) Gewerbebetriebs handelt (ebenso Levedag in UmwStG-eKommentar, § 18 Rz 50).

- 35** (c) Eine derartige einschränkende Auslegung der Sonderregelung des § 18 Abs. 3 UmwStG wird zudem der allgemeinen Zwecksetzung des Umwandlungssteuergesetzes gerecht. Danach sollen betriebswirtschaftlich erwünschten und sinnvollen Unternehmensumstrukturierungen keine steuerlichen Hemmnisse "in den Weg gelegt" werden (vgl. insbesondere im Zusammenhang mit § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 BFH-Urteil vom 16.11.2005 - X R 6/04, BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62, unter II.2.d bb). Dies betrifft auch Fälle wie den vorliegenden, in denen der Zweck der Missbrauchsvermeidung eine Anwendung des § 18 Abs. 3 UmwStG nicht erfordert. Eine gleichwohl erfolgende Erweiterung der Gewerbesteuerpflicht wäre nicht gerechtfertigt.
- 36** (4) Die Systematik und die Entstehungsgeschichte des § 18 Abs. 3 UmwStG stehen dieser Auslegung nicht entgegen.
- 37** (a) Für die Ansicht der Finanzverwaltung spricht nicht, dass der Gesetzgeber den --von der BFH-Rechtsprechung reduzierten-- Anwendungsbereich des § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG mit der Gesetzesänderung im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2008 erweitern wollte. Denn die hier streitgegenständliche Fallkonstellation wird von § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG gerade nicht erfasst. Bei dem veräußerten Grundbesitz handelt es sich nicht um Betriebsvermögen, das bereits vor der Umwandlung im Betrieb der übernehmenden Personengesellschaft vorhanden war (ebenso Fuhrmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG Rz 267). Die Vorinstanz hat zu Recht darauf hingewiesen, dass die Norm Umwandlungen zur Aufnahme adressiert.
- 38** Aus der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2008 kann auch nicht geschlossen werden, dass der Gesetzgeber damit jedwedes Betriebsvermögen des übernehmenden Personenunternehmens, das im Zeitpunkt der Aufgabe oder Veräußerung des (Teil-)Betriebs beziehungsweise Mitunternehmeranteils vorhanden ist, habe erfassen wollen (so aber wohl Bartelt in Eisgruber, UmwStG, 3. Aufl., § 18 Rz 115). Denn dann hätte es aus Sicht des Gesetzgebers nahegelegen, nicht nur auf die Rechtsprechung des BFH zu reagieren, die das vor der Umwandlung im Betrieb des übernehmenden Personenunternehmens vorhandene Betriebsvermögen betraf, sondern § 18 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 UmwStG (überschießend) auf das gesamte Betriebsvermögen der (übernehmenden) Personengesellschaft oder natürlichen Person zu erstrecken. Er hat sich aber auf ein reines "Nichtanwendungsgesetz" beschränkt.
- 39** (b) Ebenso wenig kann die Finanzverwaltung für sich in Anspruch nehmen, dass § 18 Abs. 3 UmwStG auf den Aufgabe- beziehungsweise Veräußerungszeitpunkt abstellt und auch nach der Umwandlung gebildete stille Reserven erfasst (so aber FG Münster, Urteil vom 09.06.2016 - 6 K 1314/15 G,F, Rz 50; Bernhagen/Pung in D/P/M, Die Körperschaftsteuer, § 18 UmwStG Rz 56; BeckOK UmwStG/Weggenmann, 27. Ed. [01.01.2024], UmwStG § 18 Rz 402). Zwar werden in der Tat nicht die "historischen" stillen Reserven nachversteuert, sondern die im Zeitpunkt der Aufgabe beziehungsweise Veräußerung beim übernehmenden Rechtsträger vorhandenen stillen Reserven (vgl. nur BFH-Urteil vom 28.04.2016 - IV R 6/13, BFHE 253, 398, BStBl II 2016, 725, Rz 16). Das gilt indes nur für solches Betriebsvermögen, das vom sachlichen Anwendungsbereich des § 18 Abs. 3 UmwStG umfasst ist. Sogenanntes "neu gebildetes Betriebsvermögen" der übernehmenden Personengesellschaft wie im Streitfall das erst im Zuge der Umwandlung entstandene Sonderbetriebsvermögen gehört nicht dazu.
- 40** ccc) Soweit der BFH die Einbeziehung stiller Reserven in "neu gebildetem Betriebsvermögen" der Personengesellschaft beziehungsweise natürlichen Person im Urteil vom 16.11.2005 - X R 6/04 (BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62, unter II.2.d bb) möglicherweise für gerechtfertigt gehalten hat ("und ggf. darüber hinaus auch das nach der Verschmelzung im nunmehr einheitlichen (Gewerbe-)Betrieb des Personenunternehmens neu gebildete Betriebsvermögen"), könnte der erkennende Senat dem nicht beitreten. Soweit der erkennende Senat selbst in dem BFH-Urteil vom 16.12.2009 - IV R 22/08 (BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736) in einem obiter dictum ausgeführt hat, dass der nach § 18 Abs. 4 UmwStG a.F. anzusetzende Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn auch "die stillen Reserven des von der Personengesellschaft im Anschluss an die Umwandlung neu gebildeten Vermögens" umfasse (unter II.3.b bb bbb), hält er daran jedenfalls nicht mehr fest.
- 41** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de