

Urteil vom 15. April 2010, IV R 5/08

Umfang der Feststellungen gemäß § 35 EStG - keine Steuerermäßigung für Veräußerungs- und Aufgabegewinne nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 - Gegenstand des Verfahrens bei Ergehen von mehreren Änderungsbescheiden während des gerichtlichen Verfahrens

BFH IV. Senat

AO § 179 Abs 1, AO § 180, EStG § 35 Abs 3, FGO § 48 Abs 1, FGO § 60 Abs 3, UmwStG § 18 Abs 4, EStG § 35 Abs 1, FGO § 68 S 1, FGO § 121

vorgehend Hessisches Finanzgericht, 18. Dezember 2007, Az: 2 K 1375/05

Leitsätze

1. Über die Frage, ob Teile des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags von der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2001 ausgeschlossen sind (hier: Begünstigungsausschluss gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG 2001), ist im Feststellungsverfahren nach § 35 Abs. 3 EStG 2001 (heute: § 35 Abs. 2 EStG 2010) zu entscheiden.
2. Die durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858) in § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2001 eingefügte Regelung, nach der der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen i.S. der Sätze 1 und 2 beruhende Teil des Gewerbesteuermessbetrags bei der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG nicht zu berücksichtigen ist, hat lediglich klarstellende Bedeutung.

Tatbestand

1. I. 1. An der A-KG waren neben der Komplementärin (C-GmbH) die Kläger und Revisionskläger zu 1. und 2. (Kläger) als Kommanditisten beteiligt. Die A-KG ist mit Wirkung zum 1. Januar 2001 durch formwechselnde Umwandlung aus der A-GmbH hervorgegangen. Mit Vertrag vom 21. Juni 2001 veräußerten die Kläger ihre Kommanditanteile an die D-GmbH.
2. Die A-KG ist mit Wirkung zum 1. Januar 2002 auf die B-KG verschmolzen worden.
3. Mit Bescheid vom 26. Mai 2004 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) den Gewerbesteuermessbetrag für 2001 gegen die B-KG als Rechtsnachfolgerin der A-KG in Höhe von 253.370 DM fest. In dem nach § 164 der Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2001 (Streitjahr) für die A-KG vom 14. Oktober 2004 stellte das FA neben den aus den Anteilsverkäufen erzielten Veräußerungsgewinnen (insgesamt rd. 5,05 Mio DM) den Gewerbesteuermessbetrag der KG mit 0 DM fest. Der auf die Veräußerungsgewinne entfallende Gewerbesteuermessbetrag sei gemäß § 18 Abs. 4 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) i.d.F. des Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vom 20. Dezember 2001 --UntStFG-- (BGBl I 2001, 3858) bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG 2001) nicht zu berücksichtigen. Den hiergegen gerichteten Einspruch der Kläger wies das FA zurück.
4. Im Klageverfahren beantragten die Kläger, den Bescheid vom 14. Oktober 2004 dahin zu ändern, dass der Teil des Gewerbesteuermessbetrags, der auf den Veräußerungsgewinnen der Kläger beruht, bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG zu berücksichtigen ist. Das Finanzgericht (FG) verpflichtete das FA, den Bescheid vom 14. Oktober 2004 i.d.F. der Einspruchsentscheidung dahin zu ändern, dass der Gewerbesteuermessbetrag der A-KG gesondert und einheitlich festgestellt wird, soweit er nicht auf den Veräußerungsgewinnen der Kläger beruht; im Übrigen wies es die Klage ab (vgl. in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2008, 821).
5. Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts. § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2001 sei nur auf Veräußerungen nach seinem Inkrafttreten am 25. Dezember 2001 (vgl. Art. 12 Abs. 1 UntStFG) anzuwenden. Eine

rückwirkende Anwendung dieser Vorschrift auf die Veräußerungen der Kläger würde zu einer echten und zudem verfassungswidrigen Rückwirkung führen.

- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß, das angefochtene Urteil sowie die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Grundlagen für die Einkommensbesteuerung 2001 für die A-KG vom 14. Oktober 2004 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 6. Mai 2005 dahin zu ändern, dass der auf den Veräußerungsgewinnen beruhende Teil des Gewerbesteuermessbetrags bei der Ermäßigung der Einkommensteuer nach § 35 EStG berücksichtigt wird.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 6. Während des Revisionsverfahrens stellte das FA zunächst mit Bescheid vom 19. März 2008 den Gewerbesteuermessbetrag der A-KG i.S. von § 35 EStG 2001 aufgrund der Entscheidung des FG in Höhe von 810 DM und den Anteil der Kläger daran jeweils in Höhe von 405 DM gesondert und einheitlich fest. Mit Bescheid vom 20. März 2008 änderte das FA die Feststellung nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO erneut und berücksichtigte einen Gewerbesteuermessbetrag der A-KG i.S. von § 35 EStG 2001 in Höhe von 0 DM und einen Anteil der Kläger daran in nämlicher Höhe, weil das FA den Gewerbesteuermessbetrag 2001 mit Bescheid vom 12. Dezember 2006 auf 196.140 DM herabgesetzt hatte. Beide Änderungen ließen --so das FA-- den Streitstoff des anhängigen Verfahrens unberührt.

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 1. Verfahrensfragen
- 11 a) Das Urteil des FG ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben.
- 12 Gegenstand des anhängigen Rechtsstreits ist die gesonderte und einheitliche Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags sowie der auf die Kläger (Mitunternehmer) entfallenden Anteile nach § 35 Abs. 3 EStG 2001 (jetzt: § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2010; im Folgenden auch Feststellungsverfahren nach § 35 EStG). Beide Regelungen sind Gegenstand eines --gegenüber der Gewinnfeststellung gemäß § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO-- eigenständigen Feststellungsverfahrens (§ 179 Abs. 1 AO; arg. § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2010; früher: § 35 Abs. 4 Satz 2 EStG 2001; vgl. auch BTDrucks 14/2683, S. 116; BTDrucks 14/3366, S. 119). Es bestehen indes keine Bedenken dagegen, dass --wie vorliegend vom FA praktiziert-- die in den beiden (eigenständigen) Verfahren jeweils zu treffenden Feststellungen äußerlich, d.h. formularmäßig, miteinander verbunden werden.
- 13 b) Hiervon ausgehend ist der Tenor des vorinstanzlichen Urteils dahin auszulegen, dass das FG über den Feststellungsbescheid gemäß § 35 Abs. 3 EStG 2001 (heute: § 35 Abs. 2 EStG 2010) vom 14. Oktober 2004 i.d.F. der Einspruchsentscheidung vom 6. Mai 2005 entschieden hat. An die Stelle dieses Bescheids ist aber während des Revisionsverfahrens der Bescheid vom 19. März 2008 und an dessen Stelle wiederum der Bescheid vom 20. März 2008 getreten. Damit liegt dem FG-Urteil ein in seiner Wirkung suspensiver Feststellungsbescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. März 2007 VIII R 64/05, BFHE 217, 497, BStBl II 2007, 639, unter II. der Gründe, m.w.N.).
- 14 aa) Die Änderungsbescheide sind nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 68 Satz 1 FGO nacheinander zum Gegenstand des Verfahrens geworden, so dass über den zuletzt ergangenen Änderungsbescheid vom 20. März 2008 zu entscheiden ist (so auch Schallmoser in Hübschmann/Hepp/Spitaler --HHSp--, § 68 FGO Rz 77; Gräber/ von Groll, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 68 Rz 81). Zwar ändert jeder weitere Änderungsbescheid nicht mehr den "angefochtenen" Verwaltungsakt (vgl. § 68 Satz 1 FGO). Der Zweck des § 68 FGO gebietet es jedoch, § 68 Satz 1 FGO auch dann anzuwenden, wenn der geänderte und zum Gegenstand des Verfahrens gewordene Verwaltungsakt erneut geändert wird. § 68 FGO soll dem Kläger nach Möglichkeit ein weiteres Rechtsbehelfsverfahren ersparen und verhindern, dass das FA den Steuerpflichtigen gegen seinen Willen aus einem Klageverfahren drängt (BFH-Urteil vom 24. Mai 1991 III R 105/89, BFHE 165, 345, BStBl II 1992, 123, m.w.N.). Dieser Zweck würde verfehlt, wenn nur der erste, nicht aber weitere Änderungsbescheide zum Gegenstand des Verfahrens würden (vgl. auch BFH-Urteil vom 5. Mai 1992 IX R 9/87, BFHE 168, 213, BStBl II 1992, 1040).

- 15** bb) Der Austausch des Klagegegenstands und die hierdurch bedingte Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils haben jedoch nicht zur Folge, dass zugleich die vom FG getroffenen tatsächlichen und nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen wegfallen; sie bilden vielmehr die Grundlage für die Entscheidung des Senats (BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 31/02, BFHE 204, 166, BStBl II 2006, 7, unter I. der Gründe, m.w.N.). Da die Feststellungen der Vorinstanz jedoch für eine abschließende Entscheidung des Senats nicht ausreichen (s. nachfolgend zu 2.), ist die Sache nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO an das FG zurückzuverweisen (Gräber/Ruban, a.a.O., § 127 Rz 2; BFH-Urteil vom 29. März 2007 IV R 72/02, BFHE 217, 514, BStBl II 2008, 420).
- 16** c) Das FG hat das FA zu Unrecht verpflichtet, den Feststellungsbescheid gemäß § 35 Abs. 3 EStG 2001 (heute: § 35 Abs. 2 EStG 2010) in dem im Tenor seiner Entscheidung verfügten Umfang zu ändern. Ein solcher Urteilsausspruch ist nach § 101 Satz 1 FGO nur bei einer Verpflichtungsklage zulässig. Im Streitfall handelt es sich aber um eine Anfechtungsklage (vgl. § 40 Abs. 1 und Abs. 2 FGO), da das FA eine Sachentscheidung getroffen und den Gewerbesteuermessbetrag sowie die auf die Kläger entfallenden Anteile --wenn auch mit 0 DM-- festgestellt hat (vgl. BFH-Urteile vom 21. März 2002 III R 30/99, BFHE 198, 184, BStBl II 2002, 547, Leitsatz 1; vom 20. Dezember 2000 III R 17/97, BFH/NV 2001, 914, jeweils zur Investitionszulage; allgemein Gräber/von Groll, a.a.O., § 40 Rz 15 f.). Eine Entscheidung zu Gunsten der Kläger kann daher --entsprechend dem Wortlaut sowohl des Klage- als auch des Revisionsantrags-- nach § 100 Abs. 2 Satz 1 FGO nur dahin gehen, die angefochtenen Feststellungen zu ändern.
- 17** d) Zutreffend hat das FG allerdings von einer Beiladung der C-GmbH, der D-GmbH sowie der B-KG abgesehen.
- 18** aa) Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO sind Dritte beizuladen (notwendige Beiladung), wenn sie an dem streitigen Rechtsverhältnis derart beteiligt sind, dass die Entscheidung auch ihnen gegenüber nur einheitlich ergehen kann. Dies gilt jedoch nicht für Mitberechtigte, die nach § 48 FGO nicht klagebefugt sind (§ 60 Abs. 3 Satz 2 FGO). Auch die Klagebefugnis nach § 48 Abs. 1 Nrn. 2 bis 5 FGO setzt gemäß § 40 Abs. 2 FGO voraus, dass der Beteiligte in seinen Rechten verletzt sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 25. Juni 2009 IV R 3/07, BFHE 226, 62, BStBl II 2010, 182, m.w.N.; BFH-Beschlüsse vom 14. November 2008 IV B 136/07, BFH/NV 2009, 597, und vom 16. Januar 1996 VIII B 128/95, BFHE 179, 239, BStBl II 1996, 426, jeweils m.w.N.). Eine Beiladung hat daher zu unterbleiben, wenn der Beteiligte unter keinem denkbaren steuerrechtlichen Gesichtspunkt durch die angefochtene Feststellung betroffen sein kann (BFH-Urteil vom 7. Juli 1998 VIII R 16/96, BFH/NV 1999, 471, m.w.N.).
- 19** bb) Im Streitfall können die angefochtenen Feststellungen die C-GmbH und die D-GmbH unter keinem denkbaren steuerrechtlichen Gesichtspunkt betreffen. Die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags hat keine Wirkungen für Folgebescheide gegenüber der C-GmbH und der D-GmbH. Denn eine Steuerermäßigung nach § 35 EStG (2001) kommt für die C-GmbH und die D-GmbH nicht in Betracht, da Kapitalgesellschaften nicht einkommensteuerpflichtig, sondern körperschaftsteuerpflichtig sind (vgl. § 1 EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). § 35 EStG ist auch nicht vom Verweis des § 8 Abs. 1 KStG auf die Vorschriften des EStG zum Einkommensbegriff und zur Einkommensermittlung umfasst (vgl. auch BTDrucks 14/2683, S. 97, 116).
- 20** cc) Nicht zu entscheiden hat der Senat darüber, ob dann, wenn --wie vorliegend-- die Mitunternehmerschaft in der Rechtsform einer Personengesellschaft geführt wird, auch diese an einem Streitverfahren betreffend die Feststellungen nach § 35 Abs. 3 EStG 2001 (heute: § 35 Abs. 2 EStG 2010) zu beteiligen ist. Eine Beiladung der A-KG oder ihrer Rechtsnachfolgerin, der B-KG, nach § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO i.V.m. § 48 Abs. 1 Nr. 1 FGO scheidet jedenfalls deshalb aus, weil die A-KG durch die Verschmelzung auf die B-KG erloschen ist (§ 20 Abs. 1 Nr. 2 ggf. i.V.m. § 36 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes; vgl. BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847).
- 21** e) Beizupflichten ist dem FG ferner darin, dass über die Frage, ob Teile des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags von der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2001 ausgeschlossen sind, im Feststellungsverfahren nach § 35 EStG zu entscheiden ist.
- 22** aa) Nach § 35 Abs. 2 EStG (2010) sind bei Mitunternehmerschaften der Betrag des Gewerbesteuermessbetrags und die auf die einzelnen Mitunternehmer entfallenden Anteile gesondert und einheitlich festzustellen (Satz 1; früher: § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2001). Der anteilige Gewerbesteuermessbetrag ist als Prozentsatz (Vomhundertsatz) mit zwei Nachkommastellen gerundet zu ermitteln (Satz 4; früher: § 35 Abs. 3 Satz 3 EStG 2001). Zuständig für die gesonderte Feststellung nach § 35 Abs. 2 EStG ist das für die gesonderte Feststellung der Einkünfte zuständige Finanzamt (§ 35 Abs. 3 Satz 1 EStG; früher: § 35 Abs. 4 Satz 2 EStG 2001), mithin das Betriebsfinanzamt gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO. Für die Ermittlung der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG sind nach § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG (früher: § 35 Abs. 4 Satz 3 EStG 2001) die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags und die Feststellung des Anteils an dem festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag nach § 35 Abs. 2 Satz 1 EStG Grundlagenbescheide. Für

die Ermittlung des anteiligen Gewerbesteuermessbetrags nach § 35 Abs. 2 EStG ist die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags Grundlagenbescheid (§ 35 Abs. 3 Satz 3 EStG; früher: § 35 Abs. 4 Satz 4 EStG 2001).

23 bb) Der Senat neigt dazu, dass auch die Feststellung des Gewerbesteuermessbetrags Bindungswirkung für die Einkommensteuerveranlagung entfaltet (gleicher Ansicht z.B. Schiffers in Korn, § 35 EStG Rz 94; Ritzer/Stangl, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2002, 1785, 1791) und deshalb mit Rücksicht auf die Höhe des Messbetrags nicht nur auf dessen Festsetzung zurückzugreifen ist (§ 35 Abs. 4 Satz 3 EStG 2001; heute: § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2010; so aber mutmaßlich Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 15. Mai 2002 IV A 5 -S 2296a- 16/02, BStBl I 2002, 533, Tz. 32; vom 24. Februar 2009 IV C 6 -S 2296- a/08/10002, BStBl I 2009, 440, Tz. 33). Hierzu ist im anhängigen Verfahren jedoch nicht abschließend Stellung zu nehmen, da jedenfalls nicht zweifelhaft sein kann, dass der Gewerbesteuermessbetrag auch Gegenstand der gesonderten und einheitlichen Feststellung ist (§ 35 Abs. 2 Satz 1 EStG 2010; früher: § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2001). Demgemäß ist es --entsprechend dem allgemeinen Zweck eines (gesonderten und einheitlichen) Feststellungsverfahrens, streitige Rechtsfragen der sachnäheren Behörde zu übertragen sowie einander widersprechende Beurteilungen zu vermeiden und die Streitigkeiten zu konzentrieren (Söhn in HHSp, § 180 AO Rz 151 ff.)-- auch geboten, die Entscheidung über den Begünstigungsausschluss für Veräußerungs- oder Aufgabegewinne nach § 18 Abs. 4 UmwStG mit bindender Wirkung für die Veranlagung zur Einkommensteuer dem Feststellungsverfahren nach § 35 EStG zuzuweisen. Folge hiervon ist des Weiteren, dass jedenfalls dann, wenn --wie vorliegend-- nach Auffassung des FA Teile des Gewerbesteuermessbetrags von der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG 2001 auszuschließen sind, der auf den einzelnen Mitunternehmer entfallende Anteil am hiernach verbleibenden (begünstigten) Messbetrag nicht als Vomhundertsatz (Prozentsatz; vgl. § 35 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 Satz 3 EStG 2001), sondern --wie vom FA angenommen und von den Beteiligten nicht in Frage gestellt-- gleichfalls als Nominalbetrag festzustellen ist (vgl. auch § 35 Abs. 3 Satz 2 EStG 2010).

24 cc) Die Ansicht des Senats widerstreitet nicht § 179 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 2 AO, wonach Besteuerungsgrundlagen nur gesondert und einheitlich festgestellt werden, wenn dies in den Steuergesetzen bestimmt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 11. April 2005 GrS 2/02, BFHE 209, 399, BStBl II 2005, 679, unter C.4.a der Gründe). Der Gesetzesvorbehalt betrifft lediglich die Frage, ob ein Feststellungsverfahren durchzuführen ist. Sieht das Gesetz jedoch --wie im Streitfall aufgrund der Regelung des § 35 Abs. 3 EStG 2001 (heute: § 35 Abs. 2 EStG 2010)-- ein solches Verfahren vor, so ist der Feststellungsumfang durch Auslegung nach Maßgabe des Zwecks des Feststellungsverfahrens zu ermitteln. Demgemäß hat der BFH § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO i.d.F. vor Inkrafttreten des Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310), der lediglich die gesonderte und einheitliche Feststellung von "Einkünften" vorsah, an denen "mehrere Personen beteiligt sind", in ständiger Rechtsprechung dahin ausgelegt, dass nach dieser Vorschrift aus Gründen der Richtigkeit, der Rechtssicherheit und der Gleichbehandlung auch Feststellungen zu treffen waren, die zwar nur für einzelne Gesellschafter von Bedeutung waren, aber im Zusammenhang mit der Beteiligung standen (z.B. BFH-Urteil vom 14. November 1995 VIII R 8/94, BFHE 179, 216, BStBl II 1996, 297; Söhn in HHSp, § 180 AO Rz 244, m.w.N.). Nichts anderes kann für die Antwort auf die Frage gelten, ob Teile des Gewerbesteuermessbetrags von der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 EStG auszunehmen sind. Insbesondere kann es mit Blick auf den nunmehr in § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG ausdrücklich angeordneten Begünstigungsausschluss keinem Zweifel unterliegen, dass es im Interesse aller Verfahrensbeteiligter liegt, die Prüfung der tatbestandlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG sowie die hiernach unter Umständen gebotene Aufteilung des Gewerbesteuermessbetrags nicht den Wohnsitzfinanzämtern der Mitunternehmer zuzuweisen, sondern in das Feststellungsverfahren nach § 35 EStG einzubinden.

25 2. Entscheidung in der Sache

26 Da die Kläger ihre Mitunternehmeranteile innerhalb von fünf Jahren nach Umwandlung der A-GmbH in die A-KG veräußert haben, besteht zwischen den Beteiligten Einvernehmen darüber, dass die hierbei erzielten Gewinne nach § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG 2001 der Gewerbesteuer unterliegen. Der Senat teilt im Ergebnis die Ansicht der Vorinstanz, dass die Veräußerungsgewinne der Kläger nicht zu ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. von § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2001 gehören. Dies ergibt sich allerdings bereits daraus, dass letztere Vorschrift mit Rücksicht auf die sondergesetzliche Wertung des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 einschränkend auszulegen ist und deshalb die Steuerermäßigung nach § 35 EStG auch ohne die Ergänzung des § 18 Abs. 4 UmwStG 2001 durch das UntStFG (s. oben zu I.3. und I.5.) um den neuen Satz 3 nicht in Betracht kommen konnte (gleicher Ansicht Dötsch/Patt/Pung/Jost, Umwandlungssteuerrecht, 5. Aufl., § 18 UmwStG Rz 78; FG Düsseldorf, Urteil vom 25. Oktober 2006 7 K 4565/04 F, EFG 2007, 698; offen BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 533, Tz. 9; anderer Ansicht --z.B.-- Fügler/Rieger, DStR 2002, 1021, 1024; Wendt in Hermann/Heuer/Raupach --HHR--,

Steuerreform I, § 35 EStG Anm. R 12, a.E.; Gosch in Kirchhof, EStG, 9. Aufl., § 35 Rz. 11; Schmidt/Wacker, EStG, 29. Aufl., § 35 Rz 34). Da hiernach der Regelung in § 18 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 2001, nach der der auf Veräußerungs- oder Aufgabegewinnen im Sinne der Sätze 1 und 2 beruhende Teil des Gewerbesteuermessbetrags bei der Einkommensteuerermäßigung nach § 35 EStG nicht zu berücksichtigen ist, eine lediglich klarstellende Bedeutung zukommt, gibt der Streitfall dem Senat auch keine Gelegenheit, zu der von den Beteiligten erörterten Frage nach den verfassungsrechtlichen Grenzen einer rückwirkenden Gesetzeskorrektur zu Lasten der Steuerpflichtigen Stellung zu nehmen.

- 27** a) Auszugehen ist hierbei allerdings davon, dass § 35 EStG 2001 bezweckt, die Unternehmer und Mitunternehmer, die der Einkommensteuer unterliegen und gewerbesteuerpflichtige Einkünfte erzielen, zu entlasten (BTDrucks 14/2683, S. 116, 97) und deshalb zu den Einkünften aus gewerblichen Unternehmen (§ 35 Abs. 1 Nr. 1 EStG 2001) sowie aus Gewerbebetrieb als Mitunternehmer (§ 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2001) auch (dem Grunde nach) gewerbesteuerbelastete Veräußerungs- oder Aufgabegewinne zu rechnen sind (Wendt in HHR, a.a.O., § 35 EStG Anm. R 12; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 35 Rz 6; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 35 Rz 11; BMF-Schreiben in BStBl I 2002, 533, Tz. 10; offen BFH-Urteil vom 27. September 2006 X R 25/04, BFHE 215, 176, BStBl II 2007, 694, zu II.2.). Hierzu gehören beispielsweise die Veräußerungsgewinne nach § 16 Abs. 2 Satz 3 EStG 2001 (vgl. dazu BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754) oder solche nach § 7 Satz 2 Nrn. 1 und 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.d.F. des UntStFG.
- 28** b) Der nämliche Gesetzeszweck gebietet es aber zugleich auch, Veräußerungsgewinne nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 nicht der Steuerermäßigung nach § 35 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG 2001 zu unterstellen.
- 29** aa) Zwar ist der gemäß § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 gewerbesteuerbare Ertrag nach den von den Unternehmern oder Mitunternehmern tatsächlich erzielten Gewinnen aus der Veräußerung oder Aufgabe ihrer Betriebe, Teilbetriebe oder Mitunternehmeranteile zu bestimmen (vgl. zur Zuordnung der Veräußerungskosten Senatsurteil vom 16. Dezember 2009 IV R 22/08, DStR 2010, 321). Zu berücksichtigen ist insoweit jedoch, dass die Anordnungen sondergesetzlich die Grundregel des GewStG durchbrechen, nach der Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen nicht steuerbar sind und damit auch keine Gewerbesteuer auslösen (BFH-Urteil in BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754; zu Ausnahmen s. vorstehend zu II.2.a). Tragend für das auf typisierende Missbrauchsvermeidung gerichtete Sonderrecht des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995 ist, dass die Vorschriften an die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft (Körperschaft) anknüpfen und --hierauf aufbauend-- verhindern wollen, dass die Gewerbesteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft, die auch Gewinne aus der Veräußerung oder Liquidation ihres Betriebs umfasst, nicht dadurch unterlaufen werden soll, dass die Kapitalgesellschaft ohne Aufdeckung der stillen Reserven sowie ohne gewerbesteuerlichen Ansatz eines Übernahmegewinns (§ 18 Abs. 2 UmwStG 2001) in eine Personengesellschaft umgewandelt und der übergegangene Betrieb erst im Anschluss hieran (d.h. innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung) --wiederum ohne Anfall von Gewerbesteuer-- veräußert oder aufgegeben wird (vgl. Senatsurteil in DStR 2010, 321).
- 30** bb) Würden deshalb auch Veräußerungs- oder Aufgabegewinne nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 als Teil der Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.S. von § 35 Abs. 1 Nr. 2 EStG 2001 zu einer Ermäßigung der Einkommensteuer führen, so entfielen hiermit auch der tragende Grund für die --im Kern auf den Erhalt des gewerblichen Substrats der Kapitalgesellschaft zielende (s. oben)-- gewerbesteuerrechtliche Sonderanweisung des § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995. Der Senat schränkt deshalb zur Vermeidung eines solchen Normwiderspruchs und damit zum Erhalt der inneren Widerspruchsfreiheit der Rechtsordnung die Vorschrift des § 35 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG 2001 --im Wege einer teleologischen Reduktion-- dahin ein, dass die im Anschluss an die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft erzielten und nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 sondergesetzlich mit Gewerbesteuer belasteten Veräußerungs- und Aufgabegewinne nicht der Steuerermäßigung des § 35 EStG unterstehen (zur Methodik vgl. z.B. Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Rz 269, 275, 380 f.; Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 3. Aufl., S. 219 f.; Pawlowski, Methodenlehre für Juristen, 2. Aufl., S. 216 ff.). Er überschreitet mit dieser Gesetzesauslegung nicht die ihm zustehenden Befugnisse; vielmehr ist die Rechtsprechung verpflichtet, den Sinn und Zweck einer Norm unter Berücksichtigung ihrer Einordnung in das Gesetz und damit ihres systematisch-teleologischen Zusammenhangs zu ermitteln (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Dezember 2006 GrS 1/05, BFHE 216, 168, BStBl II 2007, 508; Drüen in Tipke/Kruse, a.a.O., § 4 AO Rz 268). Demgemäß bestehen auch keine Bedenken dagegen, § 35 EStG, der nach seinem Wortlaut nur Einkünfte nach § 15 EStG, nicht hingegen solche nach § 16 EStG begünstigt, im vorgenannten Sinne --einschränkend-- auszulegen. Hinzu kommt vor allem, dass die vom erkennenden Senat befürwortete teleologische Reduktion lediglich punktuell auf den Anwendungsbereich des § 35 EStG einwirkt --d.h. diesen nur mit Rücksicht auf die nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 erzielten

Veräußerungs- und Aufgabegewinne einschränkt-- und hierdurch sichergestellt ist, dass beide Normen (§ 35 EStG 2001; § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001) die ihnen sowohl vom Gesetzgeber als auch nach ihrem objektiven Zweck zukommenden Rechtswirkungen widerspruchsfrei entfalten können.

31 3. Die Sache ist nicht spruchreif.

32 Der Senat kann nicht nachvollziehen, ob der mit Bescheid vom 12. Dezember 2006 festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 196.140 DM ausschließlich auf den von den Klägern erzielten Veräußerungsgewinnen nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 2001 beruht. Er vermag somit auch nicht zu beurteilen, ob gegenüber den Klägern mit Änderungsbescheid vom 20. März 2008 (s. oben zu I.6.) zu Recht Anteile an dem Gewerbesteuermessbetrag nach § 35 Abs. 3 Satz 1 EStG 2001 in Höhe von jeweils 0 DM festgestellt worden sind. Die Sache ist deshalb an die Vorinstanz zur weiteren Sachaufklärung und abschließenden Entscheidung zurückzuverweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de