

Urteil vom 26. April 2012, IV R 24/09

Anwendung des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 bei zeitgleicher Verschmelzung und Anteilsveräußerung - Zweckbestimmung des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995

BFH IV. Senat

UmwStG § 18 Abs 4, UmwStG § 18 Abs 3 S 1

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 23. März 2009, Az: 8 K 399/02

Leitsätze

Eine Veräußerung innerhalb von fünf Jahren n a c h dem Vermögensübergang (bzw. der Umwandlung) i.S. des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 (jetzt § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG 2006) liegt auch dann vor, wenn ein Verschmelzungsvertrag und ein Vertrag über die Veräußerung eines Anteils an der aufnehmenden Personengesellschaft den Zeitpunkt des Vermögensübergangs (bzw. der Umwandlung) und der Veräußerung einheitlich bestimmen .

Tatbestand

I.

- 1** Klägerin und Revisionsbeklagte ist die X-GmbH & Co. KG (KG). Sie firmierte ursprünglich als Y-KG. Nach verschiedenen Umstrukturierungen war mit Wirkung vom 30. November 1998 A alleiniger Kommanditist der KG. Seit dem 20. November 1998 war die KG alleinige Anteilseignerin der A-GmbH.
- 2** Mit Unternehmenskaufvertrag vom 26. November 1998 veräußerte A seine Beteiligung an der KG an die Z-GmbH & Co. KG (KG 2) mit wirtschaftlicher Wirkung zum 31. Dezember 1998 mit der Maßgabe, dass zunächst nur Gesellschaftsbeteiligungen in Höhe von 90 % abgetreten und die verbleibenden 10 % an der KG treuhänderisch von A als Treuhänder für die KG 2 als Treugeberin nach Maßgabe eines gesondert abzuschließenden Treuhandvertrags gehalten werden sollten. Der Kaufpreis für die Gesellschaftsbeteiligung des A betrug ... DM.
- 3** In § 1 des Unternehmenskaufvertrags vom 26. November 1998 ist ausgeführt, dass die Verschmelzung der A-GmbH mit der KG zum 31. Dezember 1998 erfolge. In § 3 des Vertrags heißt es:

"Übergabestichtag im Sinne dieses Vertrages ist der 31.12.1998, 24.00 Uhr. Die Vertragsparteien sind sich darüber einig, dass der Übergang nicht zum 01.01.1999, sondern zum 31.12.1998 erfolgt."
- 4** Durch notarielle Urkunde vom 15. Februar 1999 wurde die A-GmbH als übertragender Rechtsträger auf die KG als übernehmender Rechtsträger verschmolzen. Die KG übernahm das gesamte Vermögen und sämtliche Verbindlichkeiten der A-GmbH gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten. In § 2 Abs. 4 des Verschmelzungsvertrags vom 15. Februar 1999 heißt es:

"Die Vertragsparteien weisen klarstellend nochmals darauf hin, dass die Verschmelzung nicht zum 01. Januar 1999, sondern zum 31. Dezember 1998 erfolgt."
- 5** Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) lag der Umwandlung die Verschmelzungsbilanz "der KG" zum 31. Dezember 1998 zugrunde. Die Eintragung der Verschmelzung in das Handelsregister erfolgte am 18. März 1999.
- 6** Im März 2001 führte die Großbetriebsprüfungsstelle des Finanzamts B (FA B) bei der KG für die Jahre 1996 bis 1998 eine Außenprüfung durch. Den Übernahmegewinn aus der Verschmelzung der A-GmbH auf die KG berechnete der Prüfer nach § 4 Abs. 4 und Abs. 5 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) 1995 in seiner im Streitjahr (1998) gültigen Fassung (UmwStG 1995) --unter Berücksichtigung der Prüfungsfeststellungen bei der A-GmbH-- mit ... DM. Dieser Übernahmegewinn wurde nach Maßgabe von § 18 Abs. 2 UmwStG 1995 nicht der Gewerbesteuer unterworfen.

- 7 Den Gewinn aus der Veräußerung der KG-Beteiligung des A an die KG 2 ermittelte der Prüfer mit ... DM.
- 8 Bei der Berechnung des gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinns i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ging der Prüfer davon aus, dass sich die Gewerbesteuerpflicht nur auf das im Wege der Verschmelzung auf die Personengesellschaft übergegangene Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft (A-GmbH) erstrecken könne. Den anteiligen gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn schätzte der Prüfer auf ... DM. Unter gewinnmindernder Berücksichtigung einer Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von ... DM ermittelte er einen anteiligen gewerbesteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn nach Gewerbesteuer in Höhe von ... DM.
- 9 Der Prüfer sah die Voraussetzungen des gewerbesteuerlichen Sondertatbestands des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 als erfüllt an, weil die Veräußerung der Beteiligung insbesondere aufgrund der zeitlichen Abfolge der Übertragungsvorgänge und der vertraglichen Vereinbarungen --wie vom Gesetz vorausgesetzt-- nach der Verschmelzung der A-GmbH auf die KG erfolgt sei. Für diese zeitliche Abfolge spreche insbesondere die in § 1 des Unternehmenskaufvertrags vom 26. November 1998 getroffene Vereinbarung, wonach dem Erwerber (KG 2) insbesondere zugesichert worden sei, dass die KG nach der Verschmelzung mit der A-GmbH mit einer voll eingezahlten Haftenlage in Höhe von 1 Mio. DM ausgestattet sei. Weiter spreche dafür, dass die an Verschmelzung und Veräußerung gleichermaßen beteiligten Vertragsparteien das steuerliche Übernahmeergebnis aus dem Umwandlungs- bzw. Verschmelzungsvorgang noch dem veräußernden Gesellschafter (A) der aufnehmenden Personengesellschaft (KG) zugerechnet hätten.
- 10 Aufgrund eines Rechtsbehelfsverfahrens, das die A-GmbH wegen Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 1996 bis 1998 beim FA B geführt hatte, wurde am 29. Oktober 2002 (für interne Zwecke) ein geänderter Betriebsprüfungsbericht erstellt. Danach wurde der Übernahmegewinn des A mit ... DM und der Veräußerungsgewinn mit ... DM ermittelt.
- 11 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte den Feststellungen der Außenprüfung und erließ am 6. September 2001 für die KG erstmalig einen Gewerbesteuermessbescheid 1998, in dem der vom Prüfer festgestellte (anteilige gewerbesteuerpflichtige) Veräußerungsgewinn in Höhe von ... DM der Besteuerung zu Grunde gelegt wurde.
- 12 Den am 24. Juni 1999 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Abs. 1 der Abgabenordnung --AO--) erlassenen Feststellungsbescheid 1998 änderte das FA aufgrund der Feststellungen der Außenprüfung mit Bescheid vom 24. August 2001 nach § 164 Abs. 2 AO dahin ab, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... DM festgestellt wurden.
- 13 Den gegen den Gewerbesteuermessbescheid 1998 vom 6. September 2001 und den geänderten Feststellungsbescheid 1998 vom 24. August 2001 eingelegten Einspruch der KG wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 18. Januar 2002 als unbegründet zurück.
- 14 Mit ihrer Klage begehrte die KG zunächst die ersatzlose Aufhebung des Gewerbesteuermessbescheids 1998; hilfsweise beantragte sie, den Feststellungsbescheid 1998 dahin zu ändern, dass die Gewerbesteuerrückstellung 1998 zu Lasten des laufenden Gewinns berücksichtigt wird, hilfsweise auf den Veräußerungsgewinn die Ermäßigung nach § 32c des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu gewähren. Unter dem 20. Januar 2003 erging ein nach § 172 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO geänderter Feststellungsbescheid 1998. Erst mit Schriftsatz vom 18. April 2008 beantragte die KG außerdem, den Veräußerungsgewinn 1998 um weitere ... DM (... €) --eine bei Fälligkeit im August 2007 an die KG ausgezahlte Leistung aus einer im August 1995 zur Absicherung eines Investitionsdarlehens abgeschlossenen Kapitallebensversicherung-- zu mindern, nachdem es das nach Verlegung des Geschäftssitzes der KG für die Gewinnfeststellung zuständige Finanzamt C mit Bescheid vom 18. März 2008 abgelehnt hatte, den Veräußerungsgewinn entsprechend zu ändern. Daraufhin hat das FG den Rechtsstreit in die Verfahren 8 K 399/02 wegen Gewerbesteuermessbetrags 1998, gesonderter und einheitlicher Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998 (Feststellung des laufenden Gewinns und Tarifiermäßigung), und das Verfahren 8 K 802/09 wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb 1998 (Feststellung des Veräußerungsgewinns) getrennt.
- 15 In dem Verfahren 8 K 399/02 hatte die Klage mit dem Hauptantrag Erfolg. Unter Änderung des Gewerbesteuermessbescheids 1998 vom 6. September 2001 und Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 18. Januar 2002 setzte das FG den Gewerbesteuermessbetrag aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1885 veröffentlichten Gründen auf 0 DM fest.

- 16** Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es macht im Wesentlichen geltend, das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Voraussetzungen des gewerbsteuerlichen Sondertatbestands des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht erfüllt seien. Die Vorschrift setze u.a. voraus, dass ein Anteil an einer Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach deren Umwandlung veräußert werde. Im Streitfall habe das FG sowohl die Verschmelzung der A-GmbH auf die KG als auch die Veräußerung des Anteils des A an der KG zeitgleich auf den 31. Dezember 1998, 24:00 Uhr, festgestellt und folgere hieraus, dass keine Veräußerung nach der Verschmelzung erfolgt sei. Bei Auslegung der genannten Norm stelle das FG entscheidend auf deren Wortlaut ab, während es maßgeblich auf deren erkennbaren Sinn ankomme. Zweck der Vorschrift sei es, eine gewerbsteuerfreie Veräußerung der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch vorherige Umwandlung der Kapital- in eine Personengesellschaft zu verhindern. Dem laufe es zuwider, wenn eine zeitgleiche Umwandlung einer Körperschaft in eine Personengesellschaft und Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft von § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ausgenommen werde. Auch sei für die Ermittlung eines Übernahmegewinns oder -verlusts und dessen Zurechnung entscheidend, ob die Verschmelzung vor oder nach der Veräußerung des Mitunternehmeranteils erfolgt sei. Bei Annahme der Gleichzeitigkeit von Verschmelzung und Veräußerung könne keine Ermittlung und Zurechnung eines Übernahmeergebnisses erfolgen. Auch wenn § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 keine Regelungslücke enthalte, so erfordere doch § 4 Abs. 4 UmwStG 1995 die Annahme einer Geschehensabfolge. Außerdem seien die Gesamtumstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, wobei im Streitfall der Wortlaut der Verträge erkennen lasse, dass zunächst die Umwandlung und dann die Veräußerung habe erfolgen sollen; diese Abfolge ergebe sich auch aus den vorgenommenen Buchungen und Bilanzausweisen. Aus den Formulierungen im Unternehmenskaufvertrag vom 26. November 1998 und Verschmelzungsvertrag vom 15. Februar 1999 ergebe sich zudem, dass den Parteien daran gelegen gewesen sei, die Verschmelzung der Unternehmen vor dem Verkauf der Kommanditanteile durchzuführen; als Verschmelzungstichtag und dem folgend als steuerlicher Übertragungstichtag sei zwingend der 31. Dezember 1998 anzusehen.
- 17** Das FA beantragt,
- das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 18** Die KG beantragt, die Revision zurückzuweisen, hilfsweise, die Sache wegen gesonderter und einheitlicher Feststellung 1998 an das FG zurückzuverweisen.
- 19** Sie schließt sich der Auffassung des FG an, dass bei zeitgleicher Veräußerung der Beteiligung an der KG und Verschmelzung der A-GmbH auf die KG die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nach ihrem eindeutigen Wortlaut nicht zur Anwendung gelange. Aus Sinn und Zweck der Norm ergebe sich nichts anderes, denn der Gesetzgeber habe nur ganz bestimmte, als missbräuchlich gewertete Gestaltungen erfassen wollen. Dem FA sei auch nicht darin zu folgen, dass für die Ermittlung und Zurechnung des Übernahmegewinns oder -verlusts eine zeitliche Abfolge erforderlich sei; diese gelte nur für die Zurechnung, nicht hingegen für die Ermittlung des Übernahmeergebnisses. Des Weiteren sei für den Beginn der Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht auf den Verschmelzungstichtag, sondern --wie bei der Vorschrift des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG-- auf den Abschluss der obligatorischen Verträge abzustellen. Sehe man mit dem FA eine zeitliche Abfolge als zwingend an, so ergebe sich aus dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. September 1999 II R 33/97 (BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2), dass nach § 2 Abs. 1 UmwStG 1995 ein fiktiver Vermögensübergang am Ende des maßgeblichen steuerlichen Übertragungstichtags erfolgen solle; damit ergebe sich im Streitfall, dass die Verschmelzung der Anteilsveräußerung nachfolge. Anders als das FA meine, habe die KG deshalb auch kein Wahlrecht hinsichtlich der Zurechnung des Übernahmeergebnisses, das in Buchungen und Bilanzausweisen zum Ausdruck kommen könne. Zwar hätten die Vertragsparteien die Verlegung des Verschmelzungsvorgangs in das Kalenderjahr 1999 vermeiden wollen; entgegen der Ansicht des FA lasse sich aus den vorliegenden Verträgen jedoch nicht folgern, dass sich die KG als übernehmender Rechtsträger bereits ab dem 31. Dezember 1998 Handlungen des übertragenden Rechtsträgers (A-GmbH) zurechnen lassen müsse.
- 20** Hinsichtlich ihres Hilfsantrags trägt die KG u.a. vor, dass das FA am 20. Januar 2003 einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid 1998 erlassen habe, in dem auf Antrag der KG die streitbefangene Gewerbesteuer weder beim laufenden Gewinn noch beim Veräußerungsgewinn als Betriebsausgabe berücksichtigt worden sei. Der Änderungsbescheid, den das FG in der angefochtenen Entscheidung nicht berücksichtigt habe, sei mit Schriftsatz vom 18. Februar 2003 zum Gegenstand des Verfahrens gemacht worden.
- 21** Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 22** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG im Streitfall das Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 verneint (II.1.). Unter Berücksichtigung dessen wird das FG nunmehr im zweiten Rechtsgang über die von der KG gestellten Hilfsanträge zu entscheiden haben (II.2.).
- 23** 1. a) Nach § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 unterliegen u.a. Gewinne der Gewerbesteuer, die im Falle der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang aus der Veräußerung des Betriebs der Personengesellschaft erzielt werden. Entsprechendes gilt nach § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995, wenn --wie im Streitfall-- ein Anteil an der Personengesellschaft veräußert wird.
- 24** aa) Zu diesen Gesetzesbestimmungen hat der BFH bereits mehrfach ausgeführt (BFH-Urteile vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474; vom 16. November 2005 X R 6/04, BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62; vom 20. November 2006 VIII R 45/05, BFH/NV 2007, 793), 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, andererseits jedoch den Grundsatz unberührt gelassen habe, nach dem Betriebsveräußerungsgewinne zwar bei der Kapitalgesellschaft (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--), hingegen nicht --bzw. nach Maßgabe der nunmehr in § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise (BFH-Urteil vom 22. Juli 2010 IV R 29/07, BFHE 230, 215, BStBl II 2011, 511) bestimmten Ausnahmen-- bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen. Hierauf aufbauend wolle § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 --strukturell gleich den entsprechenden Vorgängerbestimmungen der UmwStG 1969 und 1977-- als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiärer Ausnahmetatbestand --d.h. innerhalb seiner tatbestandlichen Grenzen (u.a. 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. Dieser Einschätzung der Zweckbestimmung des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 hat sich der erkennende Senat schon in seiner früheren Rechtsprechung angeschlossen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2007 IV R 58/06, BFHE 217, 162, BStBl II 2008, 73); er hält hieran auch für den Streitfall fest.
- 25** bb) Der genannten Zielsetzung entspricht es, dass nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht --wie zuvor-- 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 der Gewerbesteuer unterworfen werden (BFH-Urteil in BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62; zustimmend z.B. Blümich/Klingberg, § 18 UmwStG 2006 Rz 45). Demgemäß ist in der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs durch die Personengesellschaft innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist auch das auslösende Moment für den Anfall der Gewerbesteuerbelastung der Personengesellschaft zu sehen (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009 IV R 22/08, BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736). Die Höhe des gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 anzusetzenden Gewerbeertrags bestimmt sich mithin nicht nach den stillen Reserven zum Umwandlungstichtag, sondern nach dem tatsächlich erzielten Veräußerungsgewinn oder Aufgabegewinn (BFH-Urteil in BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736). Allerdings ist aus § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht abzuleiten, dass der nach dieser Bestimmung der Gewerbesteuer unterliegende Betriebsveräußerungs- oder Betriebsaufgabegewinn auch diejenigen stillen Reserven beim übernehmenden Rechtsträger erfasst, die nicht aus dem übergegangenen Vermögen der (umgewandelten) Kapitalgesellschaft stammen (BFH-Urteil in BFHE 211, 518, BStBl II 2008, 62); § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 beruht als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiärer Ausnahmetatbestand auf der Regelungsidee einer fortdauernden gewerbesteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (BFH-Beschluss vom 9. Januar 2009 IV B 27/08, BFHE 224, 115, BStBl II 2011, 393). Diese Grundsätze gelten auch bei der in § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995 genannten

Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft, also auch bei der hier streitbefangenen Veräußerung eines (Kommandit-)Anteils an der KG.

- 26** b) Nach diesen Maßstäben kommt es für die Frage, ob ein Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterliegt, entscheidend darauf an, ob hierin (auch) stille Reserven enthalten sind, die nicht in den Buchwertansätzen solchen Betriebsvermögens ruhen, das bereits vor der Umwandlung (Verschmelzung) im Betrieb des aufnehmenden Rechtsträgers (hier KG) vorhanden war, sondern die --wenn auch nicht zu dem im Umwandlungsstichtag maßgeblichen Wert-- dem von der Kapitalgesellschaft zur Personengesellschaft überangegangenen Betriebsvermögen zuzuordnen sind. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn --wie hier-- nach den das Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG ein Verschmelzungsvertrag und der Vertrag über die Veräußerung eines Anteils an der aufnehmenden Personengesellschaft den Zeitpunkt des Vermögensübergangs und der Veräußerung einheitlich --hier auf den 31. Dezember 1998, 24:00 Uhr-- bestimmen. Deshalb ist auch in dieser Situation ein Veräußerungsgewinn insoweit der Gewerbesteuer zu unterwerfen, als er auf der Aufdeckung stiller Reserven beruht, die Wirtschaftsgütern der ehemaligen Kapitalgesellschaft zuzuordnen sind. Die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 offenbart bei dem vorgenannten Normenverständnis auch in der hier zu beurteilenden Fallkonstellation keine Regelungslücke; insoweit braucht der erkennende Senat nicht auf die Erwägungen des FG einzugehen, unter Anwendung welcher Rechtsprinzipien eine Lücke zu schließen wäre.
- 27** c) Eine solche maßgeblich auch am genannten Gesetzeszweck orientierte Auslegung widerspricht --anders als das FG meint-- nicht dem Wortlaut des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995.
- 28** aa) Zwar unterliegt danach ein Veräußerungsgewinn i.S. dieser Vorschrift (nur) innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung der Gewerbesteuer. Für den Beginn dieser (Sperr-)Frist ist jedoch auf den steuerlichen Übertragungsstichtag (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995) abzustellen (vgl. z.B. Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 18 Rz 68, m.w.N.). Aus der auch in § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 enthaltenen Formulierung "mit Ablauf des Stichtages der Bilanz" ergibt sich, dass der (fiktive) Vermögensübergang am Ende des maßgeblichen Stichtages erfolgen soll, auf den die Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers aufgestellt ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2, dort für § 2 Abs. 1 UmwStG 1977; ebenso für § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 BFH-Urteil vom 24. April 2008 IV R 69/05, BFH/NV 2008, 1550); nicht maßgebend ist der Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vermögensübergangs auf den übernehmenden Rechtsträger (Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister). Nach den auch insoweit bindenden Feststellungen des FG lag der Umwandlung die Verschmelzungsbilanz "der KG" zum 31. Dezember 1998 zugrunde. Soweit sich hieraus sowie aus den übrigen im Streitfall vorliegenden Umständen schließen lässt, dass die (maßgebliche) Schlussbilanz der übertragenden A-GmbH zu diesem Stichtag erstellt worden ist, begann im Streitfall die Sperrfrist des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 mit Ablauf des 31. Dezember 1998. Verschmelzung und streitbefangene Veräußerung fielen folglich im Zeitpunkt des Beginns dieser Frist zusammen. Auch aus dem Wortlaut des § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 ist nicht ersichtlich, dass der Gewinn aus einer genau auf den Beginn der Sperrfrist fallenden Veräußerung i.S. dieser Vorschrift (noch) nicht der Gewerbesteuer unterliegen sollte.
- 29** bb) Es kommt hinzu, dass das Tatbestandsmerkmal "nach" in § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG nicht ausschließlich in einem zeitlichen Sinne verstanden werden kann, wenn es nach dem Gesetzeszweck darauf ankommt, bei Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft die den übertragenen Wirtschaftsgütern einer ehemaligen, auf die Personengesellschaft verschmolzenen Kapitalgesellschaft zuzuordnenden stillen Reserven gewerbesteuerlich zu erfassen. Vielmehr kommt in dem Wort "nach" zum Ausdruck, dass der Veräußerung einer Beteiligung an einer Personengesellschaft ein Vermögensübergang auf diese Gesellschaft vorausgegangen sein muss; andernfalls wären nämlich bei der Personengesellschaft keine stillen Reserven vorhanden bzw. aufzudecken, die einem von einer Kapitalgesellschaft auf die Personengesellschaft überangegangenen Betriebsvermögen zuzuordnen sind. Insoweit kommt in der vom Gesetzgeber gewählten Formulierung nicht allein eine zeitliche, sondern (stets) zugleich auch eine logische Rangfolge zum Ausdruck. Dass diese logische Rangfolge von Vermögensübergang und Anteilsveräußerung im Streitfall eingehalten worden ist, bestätigt u.a. auch der Umstand, dass --wie in dem vom FG festgestellten Wortlaut des § 1 des Unternehmenskaufvertrags vom 26. November 1998 über die Veräußerung der KG-Beteiligung des A zum Ausdruck kommt-- bereits von einer Verschmelzung der A-GmbH auf die KG die Rede war, mithin also Folgerungen aus einer Verschmelzung gezogen worden sind, und dass dem A von den beteiligten Vertragsparteien der Übernahmegewinn steuerlich zugerechnet worden ist.
- 30** 2. Mit ihrem Hauptantrag hat die Klage somit keinen Erfolg. Das dem Hauptantrag stattgebende vorinstanzliche Urteil war daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Im zweiten Rechtsgang wird das FG nunmehr über die Hilfsanträge der KG zu entscheiden haben. Im Übrigen vermag der erkennende Senat aufgrund der bisherigen

Feststellungen des FG auch nicht zu beurteilen, ob die dem festzusetzenden Gewerbesteuermessbetrag und der im Rahmen der Gewinnfeststellung 1998 als Veräußerungskosten zu berücksichtigenden Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 227, 481, BStBl II 2010, 736) zugrunde liegenden Berechnungen des FA zutreffen. Zwar hat die KG die Höhe der Gewinn mindernd zu berücksichtigenden Gewerbesteuer im Revisionsverfahren als unstreitig bezeichnet, jedoch insoweit verschiedene Zahlen genannt.

- 31** Der Senat weist außerdem darauf hin, dass für die Entscheidung über den Gewinnfeststellungsbescheid 1998 der ehemalige Kommanditist A notwendig beizuladen wäre. Denn A ist als ausgeschiedener Gesellschafter nach § 48 Abs. 1 Nr. 3 FGO neben der KG klagebefugt (z.B. BFH-Urteil vom 19. Juli 2011 IV R 42/10, BFHE 234, 226, BStBl II 2011, 878).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de