Urteil vom 12. Juli 2012, IV R 39/09

Gewinn aus der Veräußerung des nach Formwechsel entstandenen Mitunternehmeranteils eines zuvor nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters - Verfassungsrechtlich unbedenkliche Nichtberücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten - Ergänzungsbilanz bei Übernahmeverlust

BFH IV. Senat

EStG § 6 Abs 1 Nr 5, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 16 Abs 2 S 1, EStG § 16 Abs 2 S 2, EStG § 17 Abs 1, UmwG § 207, UmwStG § 3, UmwStG § 4 Abs 4, UmwStG § 4 Abs 6, UmwStG § 5 Abs 2 S 2, UmwStG § 5 Abs 3, UmwStG § 7, UmwStG § 13 Abs 2 S 3, UmwStG § 14, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 04. Juni 2008, Az: 10 K 426/05

Leitsätze

Die ursprünglichen Anschaffungskosten eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters für den Erwerb der Gesellschaftsanteile einer GmbH mindern, nachdem die GmbH formwechselnd in eine Personengesellschaft umgewandelt worden ist, nicht den Gewinn aus einer späteren Veräußerung des Mitunternehmeranteils .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Höhe eines Veräußerungsgewinns i.S. von § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus der Veräußerung einer Kommanditbeteiligung.

2 Die Beigeladenen zu 2. und 3., R und S, sowie HW --der verstorbene Ehemann der Beigeladenen zu 1., W,-- erwarben in 1998 mit notariellen Kauf- und Abtretungsverträgen von dem sich auf 100.000 DM belaufenden und voll eingezahlten Stammkapital der X GmbH (im Folgenden: GmbH) Gesellschaftsanteile von jeweils 3.000 DM zu Kaufpreisen in Höhe von je 100.000 DM. Die Gesellschaftsanteile hielten sie im Privatvermögen.

3 Mit notariellem Umwandlungsbeschluss vom 22. August 2000 beschlossen die Gesellschafter der GmbH (im Rahmen einer Gesellschaftervollversammlung) einstimmig, diese formwechselnd in eine Personengesellschaft, die X GmbH & Co. KG, die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), umzuwandeln (§§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes --UmwG--).

4 Nach dem Umwandlungsbeschluss entsprachen die (Haft-)Einlagen der Beigeladenen wie auch der anderen Gesellschafter betragsmäßig ihren Stammeinlagen an der GmbH. Die Kapital- und Kommanditeinlagen sollten durch das den Gesellschaftern zuzurechnende Eigenkapital der GmbH gedeckt werden. Soweit das Eigenkapital der GmbH (gezeichnetes Kapital zuzüglich Kapital- und Gewinnrücklagen, Jahresüberschuss und Gewinnvortrag, abzüglich Jahresfehlbetrag und Verlustvortrag) die Summe der Kapitaleinlage der Komplementärin und der Kommanditeinlagen der Kommanditisten überstieg, wurde der überschießende Teil des Eigenkapitals den Darlehenskonten der Gesellschafter nach einem im Einzelnen festgelegten Maßstab gutgebracht. Im "Innenverhältnis" sollte der Formwechsel zum 31. Dezember 1999 (Umwandlungsstichtag = steuerlicher Übertragungsstichtag) als erfolgt gelten. Die GmbH setzte die übergehenden Wirtschaftsgüter in ihrer steuerlichen Schlussbilanz mit den Buchwerten an.

5 Für den im März 2002 verstorbenen Kommanditisten HW wurde seine Ehefrau, die Beigeladene zu 1. (W), Kommanditistin der Klägerin.

6 Die Beigeladenen veräußerten mit Wirkung zum 1. Januar 2004 ihre Kommanditbeteiligungen in Höhe von nominell je 3.000 DM für 25.000 € (Beigeladene W) bzw. jeweils 51.129,19 € (Beigeladene R und S). Die Forderungen bzw.

Verbindlichkeiten aus den Darlehenskonten waren nicht Gegenstand der Veräußerung und von den Vertragsparteien auszugleichen.

7 In dem Bescheid für 2004 (Streitjahr) über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in Abweichung von der Feststellungserklärung der Klägerin für die zum 1. Januar 2004 ausgeschiedenen Gesellschafter --die Beigeladenen-- aus der Veräußerung von deren Kommanditbeteiligungen Veräußerungsgewinne fest. Diese ermittelte das FA in der Weise, dass es von dem für die Veräußerung des Kommanditanteils vereinnahmten Kaufpreis die nominelle Beteiligung (= Wert des anteiligen Kapitalkontos) abzog.

8 Hiergegen wandte sich die Klägerin nach erfolglos gebliebenem Vorverfahren mit der Klage, mit der sie begehrte, die Veräußerungsgewinne der Beigeladenen R und S auf 0 DM und für die Beigeladene W als Rechtsnachfolgerin des HW einen Veräußerungsverlust in Höhe von 26.129,19 € festzustellen. Zur Begründung führte die Klägerin im Wesentlichen aus, dass die von den Beigeladenen getragenen Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns bzw. des Veräußerungsverlustes zu berücksichtigen seien. Denn diese Anschaffungskosten seien im Rahmen der Umwandlung der GmbH auf die Klägerin nicht berücksichtigt worden, weil die Beigeladenen an der GmbH nicht wesentlich i.S. des § 17 EStG in der im Jahr der Umwandlung geltenden Fassung beteiligt gewesen seien.

9 Die Klage hatte keinen Erfolg. Zur Begründung hat das Finanzgericht im Wesentlichen ausgeführt, dass das FA die jeweiligen Veräußerungsgewinne gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Höhe nach zutreffend ermittelt habe. Eine Berücksichtigung der früheren Aufwendungen für die Anschaffung der GmbH-Anteile komme nicht in Betracht. Dies ergebe sich aus dem eindeutigen Wortlaut des § 16 EStG und dem Fehlen einer entsprechenden Regelung im Umwandlungssteuergesetz in der im Jahr der Umwandlung geltend Fassung (UmwStG 1995). Die Beigeladenen könnten den Veräußerungsgewinn auch nicht durch die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz neutralisieren. Mit Ablauf der sechsmonatigen Spekulationsfrist nach § 23 EStG a.F. seien die Anschaffungskosten für die Gesellschaftsanteile endgültig verloren. Ein Verstoß gegen höherrangiges Recht, insbesondere Art. 3 des Grundgesetzes (GG), liege ebenfalls nicht vor. Die Ungleichbehandlung der Beigeladenen mit den Kommanditisten, die i.S. des § 17 EStG wesentlich an der GmbH beteiligt gewesen seien, oder deren Beteiligung zum Betriebsvermögen gehört habe, sei sachlich gerechtfertigt. Denn solche Beteiligungen seien auch vor der Umwandlung der GmbH auf die Klägerin auf der Gesellschafterebene steuerverstrickt gewesen.

10 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Im Rahmen der Umwandlung der GmbH sei bei den Beigeladenen ein Übernahmeverlust entstanden, da die Anschaffungskosten der Beteiligung von je 100.000 DM (51.129,19 €) über den jeweiligen Übernahmewerten von je 11.518 € (Wert des anteilig auf die Beigeladenen entfallenden Betriebsvermögens zum Umwandlungsstichtag) gelegen hätten. Die Übernahmeverluste seien aber weder bei den nicht wesentlich beteiligten Beigeladenen im Zeitpunkt der Umwandlung steuerlich berücksichtigt, noch seien sie in einer Ergänzungsbilanz oder in ihrer Gesamthandsbilanz erfasst worden. Im Ergebnis würden die stillen Reserven, die bereits vom (ursprünglichen) Veräußerer der Gesellschaftsanteile nach § 17 EStG versteuert worden seien, noch einmal versteuert.

11 Der Einbeziehung der Anschaffungskosten in die Ermittlung eines eventuellen Veräußerungsgewinns stehe § 5 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 7 UmwStG 1995 nicht entgegen. Aus dieser Regelung ergebe sich nur, dass die Anteile der Gesellschafter, die nicht wesentlich i.S. des § 17 EStG an der umgewandelten GmbH beteiligt seien, in deren Privatvermögen gehalten würden.

12 Die Klägerin beantragt sinngemäß,
die Vorentscheidung aufzuheben und den Bescheid für 2004 über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen in der zuletzt geänderten Fassung vom 14. April 2008 dahin abzuändern, dass die Veräußerungsgewinne der Beigeladenen zu 2. und 3. in Höhe von jeweils 0 € und für die Beigeladene zu 1. als Rechtsnachfolgerin des verstorbenen HW ein Veräußerungsverlust in Höhe von 26.129,19 € festgestellt werden.

13 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

14 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.

15 Der angefochtene Gewinnfeststellungsbescheid ist rechtmäßig. Das FA hat zu Recht die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beigeladenen für den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der GmbH bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) an der Klägerin nicht abgezogen.

16 1. Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die bei der Veräußerung des gesamten Anteils eines Gesellschafters erzielt werden, der als Mitunternehmer des Betriebes i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen ist (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Veräußerungsgewinn ist in diesen Fällen gemäß § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. Maßgeblich ist daher die Differenz zwischen den dem Ausscheidenden aus diesem Anlass zugewandten Leistungen und seinem Kapitalkonto (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 9. Juni 2004 IV B 167/03, BFH/NV 2004, 1526). Der Wert des Anteils am Betriebsvermögen (Kapitalkonto) ist für den Zeitpunkt des Ausscheidens nach § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG zu ermitteln (§ 16 Abs. 2 Satz 2 EStG).

17 a) Dementsprechend ist von den an die Beigeladenen für die Übertragung ihrer Gesellschaftsanteile gezahlten Kaufpreisen in Höhe von 25.000 € (Beigeladene zu 1.) bzw. je 51.129,19 € (Beigeladene zu 2. und 3.) lediglich der Wert der anteiligen Kapitalkonten in zwischen den Beteiligten unstreitiger Höhe von jeweils 3.000 DM abzuziehen, da die Forderungen bzw. Verbindlichkeiten aus den ihnen des Weiteren zuzurechnenden variablen Darlehenskonten entsprechend den Bestimmungen in den notariellen Übertragungsverträgen aus Juni 2004 gesondert auszugleichen waren und, was zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist, auch tatsächlich ausgeglichen wurden.

18 b) Die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beigeladenen für den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der formwechselnd umgewandelten GmbH sind bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) an der Klägerin nicht abzuziehen (anderer Ansicht Haritz, Betriebs-Berater 1996, 1409, 1414; Schwetlik, GmbH-Rundschau 1998, 817, 823). Diese Anschaffungskosten haben nach den hier einschlägigen Vorschriften des UmwStG 1995 keinen Eingang in das anteilige Kapitalkonto der Beigeladenen bei der Personengesellschaft --hier der Klägerin-- gefunden. Ebenso wenig können die Anschaffungskosten durch die Aufstellung einer positiven Ergänzungsbilanz berücksichtigt und bei der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) in Abzug gebracht werden (anderer Ansicht Schultz, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 854, 859; Parczyk, DStR 1997, 1195).

19 aa) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Beigeladenen im Zeitpunkt der formwechselnden Umwandlung der GmbH in die Personengesellschaft, die Klägerin, nicht wesentlich i.S. des § 17 EStG beteiligt waren und die Beigeladenen die Anteile im Privatvermögen gehalten haben. Der Senat sieht insoweit von weiteren Ausführungen ab.

20 bb) Der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter, der seine Beteiligung an der umgewandelten Kapitalgesellschaft im Privatvermögen hält, nimmt nach § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 nicht an der Ermittlung des Übernahmeergebnisses der Personengesellschaft teil. Der Wert seines Anteils an den Wirtschaftsgütern bleibt bei der Ermittlung des Übernahmegewinns oder des Übernahmeverlustes außer Ansatz. Ungeachtet dessen nimmt der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter insoweit an der formwechselnden Umwandlung teil, als er Gesellschafter der Personengesellschaft wird. Sein Anteil an der Personengesellschaft bestimmt das Kapitalkonto seines Mitunternehmeranteils zum steuerlichen Übertragungsstichtag. Werden die von der Kapitalgesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Personengesellschaft --wie vorliegend-- mit dem Buchwert fortgeführt, bestimmt sich der Anteil des vormals nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters an der Personengesellschaft nunmehr ausschließlich nach dem anteiligen Buchwert der (Mitunternehmer-)Beteiligung. Die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beteiligung an der GmbH fließen mithin nicht in seinen Kapitalanteil ein. Auch eine Aufstockung des Buchwerts um einen etwaigen Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 kommt für den vormals nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter der GmbH nicht in Betracht.

21 Insoweit ist der Klägerin zuzugeben, dass ein vormals nicht wesentlich beteiligter Gesellschafter bei der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils auch die vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entstandenen stillen Reserven zu versteuern hat, die er, soweit sie auf den Zeitraum vor der Anschaffung der Gesellschaftsanteile (hier: an der GmbH) entfallen, möglicherweise bereits im Rahmen dieser Anschaffung dem Veräußerer der Gesellschaftsanteile vergütet hatte.

22 cc) Gleichwohl können die ursprünglichen Anschaffungskosten für die nicht wesentliche Beteiligung an der GmbH

nicht durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz berücksichtigt und bei der Veräußerung des Mitunternehmeranteils abgezogen werden. Eine Ergänzungsbilanz ist sowohl nach dem Wortlaut als auch nach der Systematik und dem Zweck der Regelung der §§ 3 ff. UmwStG 1995 i.V.m. § 14 UmwStG 1995 ausgeschlossen.

23 (1) Gemäß § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG 1995 bleibt der Wert der übergegangenen Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung eines Übernahmegewinns oder eines Übernahmeverlustes außer Ansatz, soweit er auf Anteile an der übertragenden Körperschaft entfällt, die am steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zum Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft gehören. Die Aufstockung der Wirtschaftsgüter im Wege einer Ergänzungsbilanz ist gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 nur für den Fall vorgesehen, dass ein Übernahmeverlust verbleibt. Ein Übernahmeverlust kann aber gemäß § 4 Abs. 4 Sätze 1 und 2 i.V.m. § 5 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG 1995 nur insoweit entstehen, als er auf bisher steuerverstrickte Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft entfällt. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass eine Ergänzungsbilanz nicht aufzustellen ist, soweit ein Übernahmeverlust auf bisher nicht steuerverstrickte Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft entfällt.

24 (2) Die Bildung einer positiven Ergänzungsbilanz für den nicht wesentlich beteiligten Gesellschafter der Kapitalgesellschaft würde zudem dem erkennbaren Gesetzeszweck widersprechen. Ergänzungsbilanzen sind zu bilden, um Wertansätze in der Steuerbilanz (= Gesamthandsbilanz) der Personengesellschaft für den einzelnen Mitunternehmer zu korrigieren (vgl. zur Bildung einer Ergänzungsbilanz: BFH-Urteil vom 18. Februar 1993 IV R 40/92, BFHE 171, 422, BStBl II 1994, 224, m.w.N.). Bezugsgröße sind einerseits das anteilige Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft und andererseits die Anschaffungskosten bzw. die Tauschwerte der in die Mitunternehmerschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter (Hoffmann/Lüdenbach, NWB Kommentar Bilanzierung, 3. Aufl., § 246 Rz 376 ff.). Aufwendungen für den Erwerb der Beteiligung an der umgewandelten GmbH sind Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung. Die Aufwendungen können daher nicht auch noch als Anschaffungskosten für die neu entstandenen Kommanditanteile an der Personengesellschaft, hier der Klägerin, berücksichtigt werden. Die Bildung einer Ergänzungsbilanz käme im Streitfall daher nur in Betracht, wenn die formwechselnde Umwandlung als ein Anschaffungsvorgang in Form eines Tausches zu verstehen wäre. In diesem Fall wäre der gemeine Wert der "tauschweise" hingegebenen GmbH-Anteile zum steuerlichen Übertragungsstichtag, soweit dieser den Betrag des übergehenden Kapitalkontos in der Steuerbilanz der Personengesellschaft überstiege, in einer steuerlichen Ergänzungsbilanz zu aktivieren. Nur soweit der gemeine Wert der GmbH-Anteile zum steuerlichen Übertragungsstichtag den ursprünglichen Anschaffungskosten der GmbH-Anteile entsprochen hätte, wären Letztere weiterhin steuerlich relevant; denn ein bis zum Übertragungsstichtag eingetretener Wertverlust der GmbH-Anteile wäre der steuerlich nicht relevanten Privatsphäre zuzuordnen.

25 Die formwechselnde Umwandlung basiert jedoch --insbesondere im Hinblick auf den nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner-- nicht auf der Annahme eines Anschaffungsvorgangs; ihr liegt vielmehr der Gedanke der privilegierten Liquidationsbesteuerung zu Grunde. So hat der nicht wesentlich beteiligte Gesellschafter gemäß § 7 UmwStG 1995 das anteilige verwendbare Eigenkapital mit Ausnahme des EK 04, also die offenen Reserven, einschließlich der anzurechnenden Körperschaftsteuer (Körperschaftsteuerguthaben) als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern. Der nicht wesentlich Beteiligte wird mithin, so auch ausdrücklich die Gesetzesbegründung (BTDrucks 12/6885, S. 19), im Ergebnis derselben Rechtsfolge unterworfen, die § 20 Abs. 1 Nrn. 1 und 2 EStG für die Fälle der Liquidation einer Kapitalgesellschaft enthält. Der Grundsatz der Buchwertfortführung in §§ 3 ff. UmwStG 1995 führt allerdings dazu, dass nur die offenen Reserven und nicht auch die stillen Reserven als Einkünfte aus Kapitalvermögen zugerechnet werden. Gleichwohl wollte der Gesetzgeber nicht auf die Besteuerung der stillen Reserven verzichten. Nach der Gesetzesbegründung hat der nicht wesentlich beteiligte Anteilseigner als Mitunternehmer die stillen Reserven erst zu versteuern, wenn sie bei der übernehmenden Personengesellschaft aufgelöst werden (BTDrucks 12/6885, S. 19). Daraus folgt aber zugleich, dass die Besteuerung der im Buchwert nicht repräsentierten und im Zuge der Umwandlung nicht aufgedeckten stillen Reserven, auf die im Fall einer Liquidation zu gemeinen Werten zugegriffen würde, nicht durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz unterlaufen werden darf.

26 c) Die ursprünglichen Anschaffungskosten der Beigeladenen können auch nicht gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt werden. Diese Regelung ist auf den vorliegenden Sachverhalt weder unmittelbar noch analog anwendbar.

27 § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG setzt als Bewertungsvorschrift die Einlage eines Wirtschaftsgutes in das Betriebsvermögen, hier der Klägerin, voraus. Die nicht wesentlich an der GmbH beteiligten Beigeladenen haben ihre Kapitalbeteiligung aber nicht in das Gesellschaftsvermögen der Klägerin eingelegt. Mit der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Handelsregister sind die Beigeladenen vielmehr kraft Gesetzes an dem neuen Rechtsträger, hier der Klägerin,

beteiligt (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG). Allein der Umstand, dass die ehemals nicht steuerverstrickte Kapitalbeteiligung der Beigeladenen durch den Formwechsel zu einer steuerverstrickten Mitunternehmerbeteiligung erstarkt ist, rechtfertigt nicht die Annahme, dass die Beteiligung in das Betriebsvermögen der Klägerin eingelegt worden ist.

28 Eine analoge Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG scheidet schon deshalb aus, weil es an einer planwidrigen Regelungslücke fehlt. Gemäß § 5 Abs. 2 UmwStG 1995 gelten zum Zwecke der Ermittlung des Übernahmegewinns die Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft i.S. des § 17 EStG, die am Übertragungsstichtag nicht zum Betriebsvermögen gehörten, als in das Betriebsvermögen der neuen Personengesellschaft mit den Anschaffungskosten eingelegt. Aus dieser Regelungsfiktion folgt zum einen, dass der Gesetzgeber im Zusammenhang mit der formwechselnden Umwandlung grundsätzlich nicht von einer Einlage der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft ausgeht, und zum anderen, dass er die Annahme einer "fiktiven" Einlage nur auf die bisher steuerverstrickte Kapitalbeteiligung und nicht auch auf die bisher nicht steuerverstrickte Kapitalbeteiligung der nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner erstrecken wollte.

29 d) Ein anderes Ergebnis lässt sich auch nicht aus der Regelung des § 13 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1995 ableiten (so aber Börst in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 7 Rz 53, und wohl auch Crezelius, Der Betrieb 1997, 195, 199). Diese Vorschrift erfasst den Fall, dass anlässlich einer Verschmelzung bislang nicht wesentliche Beteiligungen bei der übertragenden Kapitalgesellschaft zu wesentlichen i.S. des § 17 Abs. 1 EStG bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft werden. Für diese Anteile gilt der gemeine Wert am steuerlichen Übertragungsstichtag als Anschaffungskosten. Mit dieser Regelung wollte der Gesetzgeber klarstellen, dass die in der Zeit der Nicht-Verstrickung angesammelten stillen Reserven nicht in die Besteuerung einbezogen werden. Diese Wertung kann indes nicht auf den vorliegenden Fall einer formwechselnden Umwandlung übertragen werden. Der Verschmelzung oder Vermögensübertragung gemäß §§ 11 ff. UmwStG 1995 liegt nämlich --jedenfalls im Hinblick auf den nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner-- der Gedanke eines Anteilstausches und damit einer Anschaffung zu Grunde. Entsprechend der Bewertungsregelung in § 6 Abs. 6 EStG sind daher die nunmehr steuerverstrickten Anteile durch den Verschmelzungsvorgang vom nunmehr wesentlich beteiligten Anteilseigner angeschafft worden und daher mit dem gemeinen Wert zu bewerten. Diese Anschaffungskosten sind im Fall einer Veräußerung der neuen Beteiligung nach § 17 Abs. 2 EStG gewinnmindernd zu berücksichtigen. Demgegenüber liegt der formwechselnden Umwandlung, wie dargelegt (II.1.b cc (2)), der Gedanke der Liquidationsbesteuerung zu Grunde.

30 e) Die Nichtberücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten eines nicht wesentlich beteiligten Gesellschafters begegnet auch keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, insbesondere liegt insoweit kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG vor.

31 Zwar wird die Gruppe der nicht wesentlich beteiligten Anteilseigner gegenüber der Gruppe der Anteilseigner, deren Kapitalbeteiligung steuerverstrickt war, insoweit ungleich behandelt, als bei Letzteren die Anschaffungskosten der Kapitalbeteiligung durch den Ansatz des Buchwerts bzw. der Einlagefiktion bei der Ermittlung des Übernahmegewinns bzw. -verlustes nach § 4 Abs. 4 und Abs. 6, § 5 Abs. 2 und Abs. 3 UmwStG 1995 berücksichtigt werden. Soweit sich danach ein Übernahmeverlust ergibt, ist dieser auf die im Buchwert bzw. den Anschaffungskosten enthaltenen gekauften stillen Reserven zurückzuführen (s. auch BTDrucks 12/6885, S. 18). Ein Übernahmeverlust wird sodann --gekürzt um die anzurechnende Körperschaftsteuer-- durch die Aufstockung der Wirtschaftsgüter in den Ergänzungsbilanzen der vormals wesentlich i.S. des § 17 EStG beteiligten Gesellschafter steuerlich berücksichtigt (§ 4 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG 1995). Diese unterschiedliche Behandlung ist jedoch zum einen dadurch gerechtfertigt, dass die Beteiligungen bereits vor dem Formwechsel steuerverstrickt waren, und zum anderen dadurch, dass auch nur für diese Gesellschafter ein Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 4 UmwStG 1995 festgestellt werden kann. Des Weiteren kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die von der Klägerin gerügte Ungleichbehandlung letztlich Folge des noch von den Gesellschaftern der formwechselnden Kapitalgesellschaft gewählten Buchwertansatzes der übergehenden Wirtschaftsgüter in deren steuerlicher Schlussbilanz ist. Dem haben ersichtlich auch die Beigeladenen zugestimmt. Den mit dem Formwechsel verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen hätten die Beigeladenen zudem ausweichen können, indem sie dem Umwandlungsbeschluss gemäß § 207 UmwG widersprochen und gegen eine angemessene Abfindung ihre Kapitalbeteiligung vor dem erfolgten Formwechsel an den formwechselnden Rechtsträger, hier die GmbH, hätten veräußern können. In diesem Fall hätten sie die in den Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven steuerfrei realisieren können. Alternativ hätten sie neben dem in § 207 UmwG eingeräumten Widerspruchsrecht die Möglichkeit gehabt, die Anteile an der GmbH vor deren Umwandlung "freihändig" zu veräußern und sodann die Mitunternehmeranteile an der formwechselnd errichteten KG zurück zu erwerben (vgl. dazu die Rechtsprechung zur Realisierung von Spekulationsverlusten bei der Veräußerung von Wertpapieren: BFH-Urteil vom 25. August 2009 IX R 60/07, BFHE 226, 252, BStBl II 2009, 999, und zur

Anteilsrotation: BFH-Urteil vom 7. Dezember 2010 IX R 40/09, BFHE 232, 1, BStBl II 2011, 427). Soweit die Anschaffungskosten das anteilige Kapital bei der Mitunternehmerschaft überstiegen hätten, wäre der Differenzbetrag in einer positiven Ergänzungsbilanz zu erfassen gewesen.

32 Insbesondere unter Berücksichtigung der zivilrechtlich nicht zwingenden Mitwirkung der Beigeladenen an der durchgeführten Umwandlung und der bestehenden Möglichkeit einer Ausweichgestaltung wäre auch ein im Einzelfall etwa vorliegender Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit nicht von einem derartigen Gewicht, dass er zur Verfassungswidrigkeit der hier einschlägigen Regelungen des UmwStG 1995 führen oder eine verfassungskonforme, erweiternde Normauslegung erforderlich machen könnte (vgl. insoweit Beschluss des Bundesverfassungsgerichts vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, BVerfGE 125, 1, BFH/NV 2010, 803).

33 2. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 2, 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht gemäß § 139 Abs. 4 FGO erstattungsfähig, da die Beigeladenen keinen eigenen Sachantrag gestellt haben (BFH-Beschluss vom 25. Januar 2006 IV R 14/04, BFHE 212, 231, BStBl II 2006, 418).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de