Urteil vom 17. Juli 2013, X R 40/10

Im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 Gewerbesteuerpflicht auch bei Betriebsveräußerung gegen Leibrente - Zeitpunkt der Besteuerung eines Veräußerungsgewinns

BFH X. Senat

UmwStG § 18 Abs 4, UmwStG § 18 Abs 3, GewStG § 7, EStG § 16

vorgehend FG Köln, 14. Dezember 2009, Az: 12 K 4435/07

Leitsätze

1. Wird der Betrieb einer Personengesellschaft oder natürlichen Person veräußert, der innerhalb von fünf Jahren vor der Veräußerung aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft hervorgegangen war, unterliegt der Veräußerungsgewinn auch dann gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 18 Abs. 3 UmwStG 2006) im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung in vollem Umfang der Gewerbesteuer, wenn der Veräußerungspreis in Form wiederkehrender Bezüge gezahlt wird und der Veräußerer einkommensteuerrechtlich die Zuflussbesteuerung wählt (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz 18.06).

2. Ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn ist unter den Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (§ 18 Abs. 3 UmwStG 2006) auch dann gewerbesteuerpflichtig, wenn der aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft hervorgegangene Betrieb der Personengesellschaft oder natürlichen Person als solcher nicht Gegenstand der Gewerbesteuer ist.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war bis zum 1. Januar 2001 alleiniger Gesellschafter einer GmbH, die eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungspraxis betrieb. Durch notariell beurkundeten Vertrag vom 14. Dezember 2000 wurde die GmbH mit Wirkung zum Ablauf des 1. Januar 2001 auf den Kläger verschmolzen. Der Kläger führte ertragsteuerrechtlich die Buchwerte der GmbH fort.

2 Mit Wirkung zum 2. Januar 2001 veräußerte der Kläger die nunmehrige Einzelpraxis an eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-Partnerschaftsgesellschaft (PartG). Die entsprechende Vereinbarung vom 12. Januar 2001 sah einen Kaufpreis von 2,65 Mio. DM vor, davon 2,5 Mio. DM für den Mandantenstamm und 150.000 DM für das Inventar. In § 6 hieß es: "Der Gesamtkaufpreis ist zum 2.1.2001 fällig. Er wird lebenslänglich unveränderlich in monatlichen Raten von je DM 17.562,00 - beginnend am 31.1.2001 gezahlt. Die Mindestlaufzeit der Rentenzahlungen beträgt 15 Jahre, unabhängig vom Erleben von Herrn ... <Kläger>." In einer Fußnote wurde hierzu erläutert, dass die Parteien auf der Grundlage der Sterbetafel 1995/1997 von einer weiteren statistischen Lebenserwartung des Klägers von 28,33 Jahren und einem "Faktor" von 7 % ausgingen.

3 Einkommensteuerrechtlich wählte der Kläger die sog. Zuflussbesteuerung des in Form wiederkehrender Bezüge anfallenden Veräußerungsgewinns. Allerdings vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Differenz zwischen dem Barwert der Rentenzahlungen und dem Buchwert des auf die PartG übertragenen Vermögens unterliege gemäß § 18 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) --seit 2006 § 18 Abs. 3 UmwStG-- der Gewerbesteuer. Er ermittelte für Zwecke der Gewerbesteuer einen Veräußerungsgewinn von 1.758.315 DM und setzte den Gewerbesteuermessbetrag 2001 mit dem im vorliegenden Verfahren angefochtenen Bescheid auf 83.115 DM fest.

4 Einspruch und Klage blieben ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG), dessen Urteil in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1754 veröffentlicht ist, hielt die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 sowohl nach ihrem Wortlaut als auch nach ihrem Zweck für anwendbar.

5 Mit seiner Revision vertritt der Kläger die Auffassung, bereits der Wortlaut des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 sei vorliegend nicht erfüllt. Es fehle an dem dort vorausgesetzten "Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn", weil bei Wahl der Zuflussbesteuerung von vornherein kein Veräußerungsgewinn realisiert werde. Wahlrechte der einkommensteuerrechtlichen Gewinnermittlung seien für die Gewerbesteuer zwingend zu übernehmen. Auf den Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer könne das FG sich nicht berufen, da hieraus nur Rechtsfolgen abgeleitet werden könnten, soweit der Gesetzgeber entsprechende positiv-rechtliche Regelungen geschaffen habe.

6 Auch der Sinngehalt des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 spreche dafür, diese Vorschrift vorliegend nicht anzuwenden. Das einkommensteuerrechtliche Wahlrecht werde auf den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung gestützt. Es solle verhindern, dass der Rentenberechtigte einen Betrag versteuern müsse, der ihm im Fall eines Versterbens vor Erreichen der durchschnittlichen Lebenserwartung tatsächlich gar nicht zufließe. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gelte aber auch im Gewerbesteuerrecht. Die Nichtbesteuerung der Rente bei der Gewerbesteuer sei Ausfluss der im Tatbestand des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 dokumentierten Entscheidung des Gesetzgebers, dass nur ein innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung realisierter Aufgabe- oder Veräußerungsgewinn Gewerbesteuer auslöse. Demgegenüber begründe diese Vorschrift kein umfassendes System, nach dem stille Reserven, deren Aufdeckung bei der Kapitalgesellschaft der Gewerbesteuer unterlegen hätten, auch bei einer Realisation nach dem Zeitpunkt der Umwandlung stets der Gewerbesteuer zu unterwerfen seien.

7 Ebenso zeige die Entstehungsgeschichte des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995, dass diese Auffassung zutreffe. Denn der Gesetzgeber habe die genannte Vorschrift geschaffen, obwohl er die langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung zum Wahlrecht in Fällen der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge gekannt habe.

8 Zudem würde eine zwingende Sofortbesteuerung bei der Gewerbesteuer einen gleichheitswidrigen Begünstigungsausschluss darstellen, wenn zugleich bei der Einkommensteuer das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung gewährt würde. Zumindest aus Billigkeitsgründen und zur Vermeidung einer Übermaßbesteuerung sei auch für die Gewerbesteuer die Möglichkeit einer nachgelagerten Besteuerung zu eröffnen.

9 Erstmals im Revisionsverfahren hat der Kläger behauptet, die Leibrente sei nur ein Teil der gesamten Gegenleistung für die Übertragung der Einzelpraxis gewesen. Als weitere Vergütungskomponente seien dem Kläger Gesellschaftsrechte an der PartG eingeräumt worden. Daraus folge, dass die gewählte Gestaltung nicht missbräuchlich, sondern zur Erreichung des zivilrechtlich gewollten Ziels zwingend erforderlich gewesen sei. Denn Gesellschafter einer PartG könnten nur natürliche Personen sein (§ 1 Abs. 1 Satz 3 des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes). Der GmbH sei die Möglichkeit einer Beteiligung an der PartG daher verwehrt gewesen, so dass sie zuvor in ein Einzelunternehmen habe umgewandelt werden müssen.

10 Der Kläger beantragt,
das angefochtene Urteil, die Einspruchsentscheidung vom 25. Oktober 2007 und den Gewerbesteuermessbescheid 2001 vom 2. April 2007 aufzuheben.

11 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

12 Es ist der Auffassung, in den Fällen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 sei die Veräußerung des Betriebs auslösender Moment für den Anfall von Gewerbesteuer. Die Ausübung des einkommensteuerrechtlichen Wahlrechts zur Zuflussbesteuerung führe nicht dazu, dass die Realisierung des Veräußerungsgewinns rückwirkend beseitigt werde. Die Verwirklichung des Veräußerungsgewinns sei von dessen einkommensteuerrechtlicher Erfassung zu trennen. Da § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 verdrängt werde, komme es nicht darauf an, dass diese Vorschrift grundsätzlich zu einer identischen Ausübung von Wahlrechten bei der Einkommen- und Gewerbesteuer zwinge.

13 § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 wolle gerade Gestaltungen wie die im Streitfall verwirklichte erfassen. Im Übrigen gehe der Veräußerer bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge bewusst das Risiko ein, bei einem vorzeitigen Versterben einen zu hohen Barwert zu versteuern. Diesem Risiko stehe die gleich große Chance gegenüber, überdurchschnittlich lange zu leben und damit Teile des Rentenzuflusses ohne Steuerbelastung zu vereinnahmen.

Entscheidungsgründe

II

...

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

15 Das FG hat zu Recht erkannt, dass das einkommensteuerrechtliche Wahlrecht, in Fällen der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge die Besteuerung erst im Zeitpunkt und nach Maßgabe des Zuflusses dieser Bezüge als laufende, nicht tarifbegünstigte Einkünfte eintreten zu lassen, im Rahmen der gewerbesteuerrechtlichen Spezialregelung des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht zur Anwendung kommt.

16 1. Veräußert ein Steuerpflichtiger seinen Betrieb gegen wiederkehrende Bezüge --insbesondere gegen eine Leibrente--, gewähren ihm sowohl die Rechtsprechung als auch die Finanzverwaltung (für das Streitjahr R 139 Abs. 11 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 2001; heute R 16 Abs. 11 EStR 2012) hinsichtlich der Einkommensteuer Erleichterungen. Dabei hat sich die Rechtsprechung in drei Schritten entwickelt.

17 a) Der Reichsfinanzhof (RFH) und --daran anschließend-- die frühe Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ging zunächst davon aus, dass wiederkehrende Bezüge *zwingend* erst bei ihrem Zufluss der Besteuerung unterliegen.

18 Ausgangspunkt war insoweit das RFH-Urteil vom 14. Mai 1930 VI A 706/28 (RStBl 1930, 580), dem allerdings der Sonderfall umsatz- oder gewinnabhängiger wiederkehrender Bezüge zugrunde lag. Bei wiederkehrenden Bezügen in dieser Form fehlt es bereits an der Ermittelbarkeit eines --für die Sofortbesteuerung erforderlichen-- Kapitalwerts im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung. Der RFH führte hierzu aus, schon die Schätzung des Gegenwartswerts (= Barwert) sei mit ganz erheblichen Schwierigkeiten verbunden. Falle die Schätzung zu hoch aus, werde ein Veräußerungsgewinn besteuert, der niemals tatsächlich erzielt werde und für dessen Besteuerung die Möglichkeit, in Zukunft --bei Nichteintritt der ursprünglichen Prognose-- einen steuerlichen Veräußerungsverlust zu haben, keinen genügenden Ausgleich biete. Auch würden dem Steuerpflichtigen bei einer Sofortbesteuerung häufig die Mittel zur Entrichtung der Steuer fehlen. Ferner müssten die Einkünfte noch auf Jahre hinaus unter Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt werden, obwohl der Verkäufer längst aufgehört habe, Gewerbetreibender zu sein und Bücher zu führen.

19 Abgesehen von diesen Billigkeits- und Praktikabilitätserwägungen ist der vom RFH angenommene Zwang zur Zuflussbesteuerung in der Entscheidung nicht dogmatisch fundiert begründet worden ("Der Senat glaubt daher, eine vernünftige Besteuerung des Veräußerungsgewinns, soweit das Entgelt in laufenden Bezügen besteht, auf andere Weise herbeiführen zu müssen. Er lässt sich dabei von dem Gedanken leiten, dass nicht auf alle gewerblichen Einkünfte unter allen Umständen und in jeder Beziehung die Regeln anzuwenden sind, die das EStG für den Normalfall (laufender Gewerbebetrieb) aufstellt.").

20 Später hat der RFH diese Rechtsgrundsätze dann --ohne erneute Begründung-- auch auf Leibrenten erstreckt (Urteil vom 19. Februar 1936 VI A 903/34, RStBl 1936, 768), obwohl dort ohne Weiteres ein Barwert hätte ermittelt werden können.

21 Der BFH hat diese Rechtsprechung zunächst übernommen. Den frühen Entscheidungen hierzu lässt sich entnehmen, dass das Gericht ebenfalls von einem *Zwang* zur Zuflussbesteuerung ausging (vgl. BFH-Urteile vom 20. Januar 1959 I 200/58 U, BFHE 68, 500, BStBl III 1959, 192; vom 23. Januar 1964 IV 85/62 U, BFHE 79, 16, BStBl III 1964, 239; vom 16. Juli 1964 IV 377/62 U, BFHE 80, 410, BStBl III 1964, 622, unter 2.b; vom 3. August 1966 IV 350/62, BFHE 86, 733, und vom 28. September 1967 IV 288/62, BFHE 90, 324, BStBl II 1968, 76, unter 2.).

22 Zur weiteren Begründung hat der BFH ausgeführt, bei Vornahme einer Sofortbesteuerung würde, wenn der Rentenberechtigte früher stirbt als nach der statistischen Lebenserwartung zu erwarten wäre, ein zu hoher Gewinn versteuert; wenn der Rentenberechtigte aber später stirbt, würde ein zu niedriger Gewinn versteuert (BFH-Urteil in BFHE 86, 733). Häufiger wurde indes allein der Gesichtspunkt einer drohenden Übermaßbesteuerung bei frühzeitigem Tod in den Vordergrund gestellt, ohne zugleich die sich für "langlebige" Steuerpflichtige ergebende Chance zur Erzielung eines steuerlichen Vorteils zu erwähnen (vgl. z.B. die Zusammenstellung der Argumente im BFH-Urteil vom 20. Januar 1971 I R 147/69, BFHE 101, 218, BStBl II 1971, 302, unter 1.b).

23 Die Kriterien, die erfüllt sein müssen, damit "wiederkehrende Bezüge" anzunehmen sind, die der Zuflussbesteuerung unterliegen, haben im Laufe der Zeit mehrfach gewechselt. Der RFH hatte vor allem auf das Vorhandensein eines "Wagnisses" abgestellt (Urteil in RStBl 1936, 768). Die frühe BFH-Rechtsprechung hat diesen Gesichtspunkt dann als nicht so entscheidend bezeichnet und stattdessen den Versorgungscharakter der Bezüge herangezogen (Urteile

in BFHE 68, 500, BStBl III 1959, 192, und in BFHE 79, 16, BStBl III 1964, 239). Später hat der BFH wieder verstärkt den Wagnischarakter betont (Urteil vom 26. Juli 1984 IV R 137/82, BFHE 141, 525, BStBl II 1984, 829, unter 2.).

24 b) Die zweite Phase der Rechtsprechungsentwicklung ist dadurch gekennzeichnet, dass dem Steuerpflichtigen ein *Wahlrecht* zwischen der Sofortbesteuerung und der Zuflussbesteuerung eingeräumt wurde.

25 Zwar hieß es schon früh --im BFH-Urteil in BFHE 68, 500, BStBl III 1959, 192--, man werde dem Steuerpflichtigen folgen müssen, wenn er zur Erlangung der Begünstigung des § 34 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Kaufpreisraten behaupte; in späteren Jahren sei er dann jedoch an seine "Wahl" gebunden. In dieser Entscheidung sollte dem Steuerpflichtigen aber ersichtlich kein "Wahlrecht" im Rechtssinne eingeräumt werden, sondern eher ein gewisser Vorrang hinsichtlich der Sachverhaltsdarstellung, an der er sich aber auch in späteren Jahren festhalten lassen müsse.

26 Erstmals im BFH-Urteil vom 12. Juni 1968 IV 254/62 (BFHE 92, 561, BStBl II 1968, 653, unter 1.b) ist die Formulierung enthalten --nicht tragend und beschränkt auf die Fallgruppe solcher wiederkehrender Leistungen, die der Versorgung dienen--, der Berechtigte könne zwischen der Sofort- und der Zuflussbesteuerung wählen. Begründungserwägungen oder Nachweise auf frühere Entscheidungen finden sich hier nicht. In derselben Entscheidung wurde bei wagnisbehafteten Bezügen hingegen noch ausdrücklich ein *Zwang* zur Zuflussbesteuerung angenommen (BFH-Urteil in BFHE 92, 561, BStBl II 1968, 653, unter 1.a).

27 Davon abweichend hat der BFH im Urteil vom 30. Januar 1974 IV R 80/70 (BFHE 111, 477, BStBl II 1974, 452, unter 2.a) ausgeführt, auch bei wagnisbehafteten Bezügen --deren wichtigster Fall die Leibrente sei-- bestehe ein derartiges Wahlrecht. Dass dies eine Änderung der Rechtsprechung darstellte, kommt in der Entscheidung --die sich auf ihre "Übereinstimmung mit der Verwaltungspraxis" beruft-- nicht zum Ausdruck.

28 Eine Begründung für dieses Wahlrecht hat der BFH später nachgeliefert: Es beruhe auf einer teleologischen Reduktion des --grundsätzlich zwingenden-- Anwendungsbereichs der §§ 16, 34 EStG im Verhältnis zu § 24 Nr. 2 EStG und auf dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung (BFH-Urteil in BFHE 141, 525, BStBl II 1984, 829, unter 1.; ebenso BFH-Urteile vom 20. Juli 2010 IX R 45/09, BFHE 230, 380, BStBl II 2010, 969, unter II.1.c, und vom 11. November 2010 IV R 17/08, BFHE 232, 28, BStBl II 2011, 716, unter II.1.c).

29 c) In jüngeren Entscheidungen betont der BFH verstärkt, dass es sich bei der Sofortbesteuerung um den gesetzlichen Normalfall handele und die Zuflussbesteuerung "eine auf Billigkeitserwägungen unter Berücksichtigung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes beruhende Ausnahmeregelung" darstelle (Beschlüsse vom 12. Mai 1999 IV B 52/98, BFH/NV 1999, 1330, unter 3., und vom 29. März 2007 XI B 56/06, BFH/NV 2007, 1306, unter 1.a bb). Daraus folgt, dass der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung auch dann, wenn der Veräußerungserlös in Form wiederkehrender Bezüge gezahlt wird, grundsätzlich bereits im Zeitpunkt der Veräußerung zu versteuern ist; zu einer Zuflussbesteuerung kann es nur kommen, wenn dies vom Steuerpflichtigen ausdrücklich gewählt wird (BFH-Beschluss in BFH/NV 1999, 1330).

30 Für den (Sonder-)Fall umsatz- oder gewinnabhängiger Bezüge bleibt es jedoch auch nach den Grundsätzen der neueren Rechtsprechung wegen der fehlenden Möglichkeit zur Schätzung eines Kapitalwerts des Veräußerungsgewinns bei der zwingenden Zuflussbesteuerung (BFH-Urteil vom 14. Mai 2002 VIII R 8/01, BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532).

31 2. Zweck der --im Streitfall entscheidungserheblichen-- Norm des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ist es, zu verhindern, dass die in § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG getroffene Anordnung, wonach die Tätigkeit der Kapitalgesellschaften "stets und in vollem Umfang" als Gewerbebetrieb gilt und daher bei diesen Steuergegenständen auch Veräußerungs- und Aufgabegewinne der Gewerbesteuer unterliegen, dadurch unterlaufen wird, dass deren Betrieb erst nach einer Umwandlung auf ein Personenunternehmen (natürliche Person oder Personengesellschaft) veräußert oder aufgegeben wird und der hierbei erzielte Veräußerungs- oder Aufgabegewinn in Anwendung der allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Grundsätze nicht mehr der Gewerbesteuer unterfiele (vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf eines Jahressteuergesetzes 1997 vom 5. November 1996, BTDrucks 13/5952, 53; Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 6. November 2008 1 BvR 2360/07, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 2009, 499, unter I.; BFH-Urteile vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474, unter II.1.b bb; vom 20. November 2006 VIII R 47/05, BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69, unter II.1., und vom 26. April 2012 IV R 24/09, BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703, unter II.1.a aa).

32 Wortlaut und Normzweck gebieten es, die genannte Vorschrift auch dann anzuwenden, wenn es sich bei dem

"Betrieb" der natürlichen Person um ein Betriebsvermögen handelt, das der Erzielung freiberuflicher Einkünfte dient und als solches gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG nicht Steuergegenstand der Gewerbesteuer wäre (ganz herrschende Literaturauffassung, vgl. Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 18 Rz 4, 8, 41; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG Rz 149, 229; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG/GewStG/UmwStG, Freiburg 2011, § 18 UmwStG Rz 82; Pung in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, Kommentar zum KStG und EStG, § 18 UmwStG [SEStEG], Rz 49; Wüllenkemper, EFG 2011, 1755, 1756). Denn die von einer Kapitalgesellschaft erwirtschafteten Gewinne --einschließlich der Veräußerungsgewinne-- unterliegen aufgrund der Rechtsform dieses Steuergegenstandes (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG) auch dann der Gewerbesteuer, wenn die eigentliche Tätigkeit der Kapitalgesellschaft ausschließlich freiberuflicher Art ist. Zudem hat sich der Gesetzgeber mit dem Zugriff auf den innerhalb der Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 erzielten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erkennbar von der Vorstellung einer fortdauernden gewerbesteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft leiten lassen (dazu noch ausführlich unten 3.b bb, m.w.N.). Daraus folgt zugleich, dass es für die Anwendbarkeit des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 auf die gewerbesteuerrechtliche Verstrickung bei der früheren Kapitalgesellschaft, nicht aber auf den gewerbesteuerrechtlichen Status des neuen Unternehmensträgers ankommt.

33 3. Danach hat das FG zutreffend den Barwert der vereinbarten Rentenzahlungen der Gewerbesteuer unterworfen. Dies folgt sowohl aus dem Wortlaut (dazu unten a) als auch aus dem Sinngehalt (unten b) des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995. Die vom Kläger begehrte Herausnahme des Veräußerungsgewinns aus der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer lässt sich weder auf die Entstehungsgeschichte der Norm (unten c), die Anknüpfung des Gewerbeertrags an den nach dem EStG zu ermittelnden Gewinn (unten d), die für die Zuerkennung des einkommensteuerrechtlichen Wahlrechts herangezogenen Erwägungen (unten e) noch auf den allgemeinen Gleichheitssatz (unten f) stützen.

34 a) Die Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 sind im Streitfall erfüllt: Der Kläger hat seinen Betrieb --bei dem es sich nach den Ausführungen unter 2. nicht zwingend um einen Gewerbebetrieb handeln muss-- innerhalb von fünf Jahren, nachdem ein Vermögensübergang von einer Kapitalgesellschaft auf ihn stattgefunden hatte (hier: die mit Wirkung zum Ablauf des 1. Januar 2001 vollzogene Verschmelzung), veräußert.

35 Bei dieser Veräußerung ist --entgegen der Auffassung des Klägers-- auch ein Veräußerungsgewinn entstanden.

36 aa) Nach der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH ist der Tatbestand der Betriebsveräußerung mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber verwirklicht. In diesem Zeitpunkt entsteht der Veräußerungsgewinn, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt (Beschluss vom 19. Juli 1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.2.b).

37 Soweit der Kläger demgegenüber anführt, diese Entscheidung habe keinen Fall betroffen, in dem der Veräußerungspreis in Form wiederkehrender Bezüge gezahlt worden sei, ist zum einen darauf hinzuweisen, dass die vom Großen Senat gewählte Formulierung allgemeine Geltung beansprucht. Zum anderen hat die spätere Rechtsprechung die zitierte Aussage des Großen Senats ausdrücklich auch auf Leibrenten erstreckt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter II.2.c bb aaa: "die Vereinbarung einer Kaufpreisleibrente [hat] zur Folge, dass der Veräußerungsgewinn --ebenso wie bei in Raten zu erfüllenden oder langfristig gestundeten Kaufpreisforderungen-- bereits im Zeitpunkt der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf den Erwerber verwirklicht wird").

38 Die Richtigkeit dieser Aussage wird besonders deutlich anhand der Rechtsprechung zu der Frage, ob in Fällen eines Veräußerungserlöses, der nur *teilweise* in wiederkehrenden Bezügen, im Übrigen aber in einer Einmalzahlung besteht, der Freibetrag nach § 16 Abs. 4 EStG trotz Anwendung der Zuflussbesteuerung in Anspruch genommen werden kann. Die Gewährung dieses Freibetrags setzt voraus, dass der Veräußerungsgewinn einen bestimmten Betrag nicht übersteigt. Der BFH hat hierzu schon früh --noch zu einer Zeit, in der er von einer *zwingenden* Zuflussbesteuerung des in wiederkehrenden Bezügen bestehenden Teils des Veräußerungspreises ausging-- seine mittlerweile ständige Rechtsprechung begründet, dass für die Entscheidung darüber, wie hoch der Veräußerungserlös sei und ob der Veräußerungsgewinn den gesetzlichen Schwellenwert übersteige, nicht nur die festen Kaufpreisteile, sondern auch die Rentenzahlungen zu berücksichtigen seien (vgl. BFH-Urteil vom 17. August 1967 IV R 81/67, BFHE 90, 287, BStBl II 1968, 75). Wörtlich fügte er hinzu: "Auch die Rentenzahlungen sind Teil des Veräußerungserlöses und Teile des Veräußerungsgewinns" (BFH-Urteil in BFHE 90, 324, BStBl II 1968, 76, unter 4.).

39 bb) Der Kläger kann sich für seine Auffassung, in Fällen, in denen einkommensteuerrechtlich die

Zuflussbesteuerung gewählt werde, entstehe von vornherein kein Veräußerungsgewinn, nicht auf das BFH-Urteil in BFHE 68, 500, BStBl III 1959, 192 berufen. Zwar findet sich im letzten Satz dieser Entscheidung tatsächlich die vom Kläger hervorgehobene Aussage, die monatlichen Zahlungen dienten der Versorgung der Gesellschafter, was zur Folge habe, "dass im Streitjahr nach den Grundsätzen der Rechtsprechung ein Veräußerungsgewinn nicht realisiert ist". Diese Aussage entspricht jedoch weder dem damaligen noch --erst recht-- dem heutigen Stand der Dogmatik (siehe dazu die Darstellung unter 1. der vorliegenden Entscheidung). So wurde auf der Rechtsfolgenebene seinerzeit kein Wahlrecht zwischen der Sofort- und der Zuflussbesteuerung gewährt, sondern ein Zwang zur Zuflussbesteuerung angenommen.

40 b) Auch der Normzweck des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 spricht --anders als der Kläger meint-- im Streitfall nicht gegen, sondern für eine sofortige gewerbesteuerrechtliche Erfassung des Veräußerungsgewinns.

41 aa) Wie bereits dargelegt (oben 2.), soll die genannte Vorschrift verhindern, dass die bei Kapitalgesellschaften "stets und in vollem Umfang" angeordnete Gewerbesteuerpflicht von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen dadurch unterlaufen wird, dass eine Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen umgewandelt wird und dieses nur wenig später --diese zeitliche Komponente wird vom Gesetzgeber durch Vorgabe eines Fünf-Jahres-Zeitraums typisiert-- ohne Gewerbesteuerbelastung veräußert oder aufgegeben wird.

42 Die im vorliegenden Verfahren zu beurteilende Fallgestaltung wird in geradezu prototypischer Weise von diesem Normzweck erfasst. Der Kläger hat seine Einzelpraxis nur einen Tag, nachdem diese durch die --ohne Aufdeckung stiller Reserven vorgenommene-- Umwandlung der GmbH entstanden war, mit erheblichem Gewinn veräußert. Wäre die vom Kläger vertretene Auslegung des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 zutreffend, könnte er den gesamten Veräußerungsgewinn ohne Gewerbesteuerbelastung vereinnahmen, obwohl die stillen Reserven --die wirtschaftlich bereits in der Kapitalgesellschaft entstanden waren-- im Falle ihrer Realisierung durch die Kapitalgesellschaft "stets und in vollem Umfang" der Gewerbesteuer unterlegen hätten.

43 bb) Der Gesetzgeber hat sich mit dem Zugriff auf den innerhalb der Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 erzielten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erkennbar von der Vorstellung einer fortdauernden gewerbesteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft leiten lassen (ständige höchstrichterliche Rechtsprechung; vgl. BFH-Entscheidungen in BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69, unter II.3.c; vom 26. Juni 2007 IV R 58/06, BFHE 217, 162, BStBl II 2008, 73, unter II.2.a; vom 9. Januar 2009 IV B 27/08, BFHE 224, 115, BStBl II 2011, 393, unter II.1.d dd (1), und in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703, unter II.1.a bb).

44 Kapitalgesellschaften wird aber --soweit ersichtlich-- weder von der höchstrichterlichen Rechtsprechung noch von der Finanzverwaltung ein Wahlrecht zur Vermeidung der gesetzlichen Sofortbesteuerung eines Veräußerungsgewinns zugestanden, wenn der Veräußerungserlös in Form wiederkehrender Bezüge vereinnahmt wird. Die GmbH hätte daher --wäre sie nicht kurz vor der beabsichtigten Betriebsveräußerung auf den Kläger verschmolzen worden-- den Gewinn sowohl körperschaft- als auch gewerbesteuerrechtlich im Zeitpunkt des Übergangs des wirtschaftlichen Eigentums an den betrieblichen Wirtschaftsgütern in voller Höhe --nach Maßgabe des Barwerts der vereinbarten Rentenzahlungen-- versteuern müssen.

45 cc) Darüber hinaus vertritt der Kläger die Auffassung, bei einer Kapitalgesellschaft könne es --anders als bei einer natürlichen Person-- auch bei Anwendung der Sofortbesteuerung niemals dazu kommen, dass bei vorzeitigem Tod des Rentenberechtigten Gewinne besteuert würden, die tatsächlich gar nicht angefallen seien. Dem vermag der Senat ebenfalls nicht zu folgen.

46 Der Kläger trägt zur Begründung seiner Auffassung vor, die Kapitalgesellschaft könne den aktivierten Anspruch auf die laufenden Rentenzahlungen im Zeitpunkt des Todes des Rentenberechtigten gewinnmindernd abschreiben. Dabei wird aber verkannt, dass eine Kapitalgesellschaft, die ihren gesamten Betrieb veräußert hat, neben den laufenden Rentenzahlungen keine weiteren positiven Einkünfte erzielt, mit denen sie den einmaligen hohen Aufwand aus der vollständigen Abschreibung des Rentenanspruchs verrechnen könnte. Die Kapitalgesellschaft könnte lediglich eine Minderung der für das Jahr des Wegfalls des Rentenanspruchs zu zahlenden Körperschaft- und Gewerbesteuer auf 0 € erreichen, zudem im Wege des Verlustrücktrags --beschränkt auf die Körperschaftsteuer (§ 10d Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--), nicht aber für die Gewerbesteuer (vgl. § 10a GewStG)-- eine Erstattung der für den unmittelbar vorangehenden Veranlagungszeitraum gezahlten Steuer. Im Übrigen könnte die Kapitalgesellschaft den Aufwand aus dem Wegfall des Rentenanspruchs im Regelfall steuerlich nicht nutzen. Sie wird daher insoweit nicht erheblich anders behandelt als eine natürliche Person, zu deren Privatvermögen ein im Rahmen einer Betriebsveräußerung begründeter Rentenanspruch gehört, und bei der der Wegfall dieses Anspruchs infolge eines --gemessen an der statistischen Lebenserwartung-- ungewöhnlich

frühen Todes nicht zu einer Minderung des bereits nach Maßgabe des statistischen Rentenbarwerts versteuerten Veräußerungsgewinns führt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 19. August 1999 IV R 67/98, BFHE 190, 150, BStBl II 2000, 179).

47 Soweit der Kläger hiergegen vorbringt, die GmbH könne durchaus noch andere Einkünfte erzielen oder aber aufgrund eines Beschlusses ihrer Gesellschafter aufgelöst und abgewickelt werden, so dass Besteuerungszeitraum der gesamte Abwicklungszeitraum sei (§ 11 KStG), beruht dies auf Sachverhaltsunterstellungen, die für den vorzunehmenden Vergleich unbeachtlich sind.

48 c) Auf die Entstehungsgeschichte des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 kann sich der Kläger ebenfalls nicht mit Erfolg berufen.

49 Der Kläger trägt hierzu vor, der Gesetzgeber habe im Zeitpunkt der Schaffung der genannten Norm die langjährige höchstrichterliche Rechtsprechung zur Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge gekannt. Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber es gleichwohl unterlassen habe, § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 um eine ausdrückliche Regelung zu ergänzen, die in Fällen der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge gewerbesteuerrechtlich stets die Sofortbesteuerung anordne, sei daher zu schließen, dass er solche Gestaltungen habe zulassen wollen.

50 Dem ist nicht zu folgen. Den Gesetzesmaterialien lässt sich nicht entnehmen, dass dem Gesetzgeber bei Schaffung der Norm das vorliegend vom Kläger verwirklichte Modell --das entgegen dem klaren Normzweck des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 zu einer vollständigen Vermeidung der Gewerbesteuer aufgrund kurzfristiger Umwandlung einer Kapitalgesellschaft auf ein Personenunternehmen führen würde-- überhaupt bewusst war. Die genannte Regelung ist im Jahr 1994 geschaffen worden (Umwandlungssteuergesetz vom 28. Oktober 1994, BGBl I 1994, 3267). Die --soweit ersichtlich-- erste Äußerung in der Literatur zu der hier zu beurteilenden Frage stammt aus dem Jahr 2000 (Patt, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 1115). Die Finanzverwaltung hat sogar erst nach Anhängigkeit des vorliegenden Revisionsverfahrens überhaupt zu diesem Modell Stellung genommen (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz 18.06).

51 Im Übrigen wäre auf der Basis dieser Argumentation des Klägers das von ihm beanspruchte Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung nicht nur gewerbesteuerrechtlich, sondern auch einkommensteuerrechtlich in Zweifel zu ziehen. Denn der jeweilige Gesetzeswortlaut lässt weder im EStG noch im GewStG noch im UmwStG erkennen, dass ein solches Wahlrecht bestehen könnte.

52 d) Auf die in § 7 Satz 1 GewStG getroffene Anordnung, wonach Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG zu ermittelnde Gewinn --verändert um bestimmte, hier nicht streitige Beträge-- ist, kann der Kläger sein Begehren ebenfalls nicht stützen.

53 aa) Allerdings trifft es zu, dass --obwohl § 7 Satz 1 GewStG keine verfahrensrechtliche Bindung an den jeweils konkret im Einkommensteuerbescheid angesetzten Gewinn enthält-- im Anwendungsbereich dieser Norm bilanzsteuerrechtliche Wahlrechte für Zwecke der Gewerbesteuer nicht anders als für Zwecke der Einkommensteuer ausgeübt werden dürfen (BFH-Urteil vom 25. April 2006 VIII R 52/04, BFHE 214, 40, BStBl II 2006, 847, unter II.C.1.c, m.w.N.).

54 Indes betrifft die zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge entwickelte höchstrichterliche Rechtsprechung --auch soweit der Steuerpflichtige das Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung ausübt-- nicht die laufende Gewinnermittlung, sondern allein den Veräußerungsgewinn (BFH-Urteil vom 14. Dezember 1988 I R 44/83, BFHE 155, 368, BStBl II 1989, 323, unter 5.2.). Veräußerungsgewinne werden durch § 7 Satz 1 GewStG aber --aufgrund des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 1994 III R 23/89, BFHE 174, 372, BStBl II 1994, 709, unter 1.)-- ohnehin nicht erfasst. Der Umstand, dass Betriebsveräußerungen in den Fällen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterliegen, findet seine Grundlage daher nicht in der regelmäßigen einkommen- oder gewerbesteuerrechtlichen Behandlung von Veräußerungsgewinnen, sondern ausschließlich in der Spezialregelung des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 und den dieser Regelung zugrunde liegenden Erwägungen zur Vermeidung bestimmter Gestaltungen in Umwandlungsfällen.

55 Erst diese fehlende Anwendbarkeit der im GewStG enthaltenen Regelvorschriften eröffnet überhaupt den Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995. Denn bei dieser Norm handelt es sich um einen subsidiären Ausnahmetatbestand, der nur dann anwendbar ist, wenn der entsprechende Gewinn nicht schon nach den allgemeinen Vorschriften der §§ 2, 7 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt (BFH-Entscheidungen in BFHE 216, 103,

BStBl II 2008, 69, unter II.1. 2.; in BFHE 224, 115, BStBl II 2011, 393, unter II.1.d dd (1), und in BFHE 237, 206, BStBl II 2012, 703, unter II.1.a aa).

56 Wenn aber die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht der für den Regelfall geltenden einkommen- oder gewerbesteuerrechtlichen Teleologie folgt, dann kann der Kläger daraus, dass dem Steuerpflichtigen einkommensteuerrechtlich in den Fällen der Betriebsveräußerung gegen wiederkehrende Bezüge aufgrund von Billigkeitserwägungen in Verbindung mit dem Verhältnismäßigkeitsgrundsatz das Wahlrecht eingeräumt wird, die Sofortbesteuerung des Veräußerungsgewinns zu vermeiden, im Anwendungsbereich der genannten gewerbesteuerrechtlichen Spezialregelung nichts ihm Günstiges ableiten.

57 bb) Für die Beurteilung des Streitfalls folgt nichts anderes aus der jüngst vom IV. Senat des BFH (Urteil vom 28. Februar 2013 IV R 33/09, BFH/NV 2013, 1122, unter B.II.1.b bb (1)) gewählten Formulierung, im Fall des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 sei § 7 Satz 1 GewStG dahin auszulegen, dass sich der Gewerbeertrag einer übernehmenden Personengesellschaft auch auf Veräußerungsgewinne i.S. des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 erstrecke.

58 Die Entscheidung des IV. Senats ist zu der Frage ergangen, ob der --durch § 18 Abs. 4 *Satz 2* UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterworfene-- Gewinn eines Mitunternehmers aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils im Gewerbesteuermessbescheid der Mitunternehmerschaft oder aber in einem eigenen, gegen den Mitunternehmer persönlich ergehenden Bescheid anzusetzen sei. Vorliegend geht es demgegenüber um den Gewinn aus der Veräußerung einer freiberuflichen Einzelpraxis, die als solche niemals Steuergegenstand i.S. des § 2 Abs. 1 GewStG sein könnte und für die daher auch kein Gewerbeertrag i.S. des § 7 Satz 1 GewStG zu ermitteln ist. In einem solchen Fall steht die durch § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 angeordnete fortdauernde gewerbesteuerrechtliche Verstrickung des Vermögens der früheren Kapitalgesellschaft (vgl. dazu oben 3.b bb, m.w.N.) im Vordergrund. Im Übrigen zitiert auch der IV. Senat in seiner angeführten Entscheidung (unter B.II.1.b aa (1), (2)) zustimmend die ständige Rechtsprechung, wonach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2, 7 GewStG subsidiärer Ausnahmetatbestand anzusehen sei.

59 cc) Auf die umfangreichen Ausführungen des Klägers zum Verständnis des Objektsteuercharakters der Gewerbesteuer und zu den Grenzen der Möglichkeiten, aus dem Objektsteuercharakter rechtliche Folgen abzuleiten, kommt es danach nicht an.

60 e) Eine gewerbesteuerliche Nichtberücksichtigung des Veräußerungsgewinns lässt sich jedenfalls im Streitfall auch nicht auf diejenigen Erwägungen stützen, die die höchstrichterliche Rechtsprechung dazu bewogen haben, dem Steuerpflichtigen einkommensteuerrechtlich die Möglichkeit zur Wahl der Zuflussbesteuerung einzuräumen.

61 Bei Entwicklung dieses Wahlrechts hat die Rechtsprechung den Gesichtspunkt in den Vordergrund gestellt, dass es dem Steuerpflichtigen aus Billigkeits- und Verhältnismäßigkeitsgründen möglich sein soll, dem Risiko, im Falle eines frühen Todes letztlich mehr versteuert zu haben als ihm tatsächlich zugeflossen ist, durch Wahl der Zuflussbesteuerung zu begegnen.

62 Bei der im Rahmen jeder Verhältnismäßigkeitsprüfung erforderlichen Abwägung überwiegen im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 --und erst recht unter den besonderen Bedingungen des Streitfalls-- die Gesichtspunkte, die gegen eine Übertragung des zur Einkommensteuer entwickelten Wahlrechts auf die Gewerbesteuer sprechen.

63 aa) Die Ausübung des Wahlrechts führt einkommensteuerrechtlich --über die Totalperiode gesehen-- im Regelfall nicht zu einer gravierenden Änderung der Gesamtsteuerbelastung. Seine rechtlichen Wirkungen beschränken sich --wie auch in § 163 Satz 2 der Abgabenordnung vorgesehen-- weitgehend auf eine zeitliche Streckung der anfallenden Steuerzahlungen. Der Steuerpflichtige "erkauft" sich diese zeitliche Streckung dadurch, dass er die Begünstigungen der § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und § 34 EStG (ermäßigter Steuersatz) verliert.

64 Gewerbesteuerrechtlich würde das Wahlrecht hingegen zu einer vollständigen Vermeidung dieser --nicht geringen-- Steuer führen. Die gewerbesteuerrechtliche Rechtsfolge des Wahlrechts wäre daher ungleich gravierender als bei der Einkommensteuer. Begehrt ein Steuerpflichtiger aber unter den Gesichtspunkten der Billigkeit und Verhältnismäßigkeit ein Absehen von der gesetzlich angeordneten Regelbesteuerung, müssen die auf der Tatbestandsebene für sein Begehren sprechenden Billigkeits- und Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkte umso gewichtiger sein, je gravierender die von ihm begehrte Rechtsfolge ist. Es ist aber nicht ersichtlich, dass zusätzlich zu denjenigen Gesichtspunkten, die einkommensteuerrechtlich die Zuerkennung des Wahlrechts rechtfertigen mögen, noch spezifisch gewerbesteuerrechtliche Gesichtspunkte hinzutreten könnten, die die dortige ungleich

gravierendere Rechtsfolge unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten als noch vertretbar erscheinen lassen könnten.

65 bb) Gerade im vorliegenden Fall sind bereits einkommensteuerrechtlich die für das Wahlrecht sprechenden Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkte im Vergleich zu dem Regelfall, der der höchstrichterlichen Rechtsprechung bei Schaffung des Wahlrechts vor Augen stand, deutlich abgeschwächt. Denn im Falle eines sehr frühen Todes des Klägers hätte auch bei Anwendung der Sofortbesteuerung keineswegs ein unverhältnismäßiges Ungleichgewicht zwischen der einkommensteuerrechtlich angesetzten Bemessungsgrundlage und den tatsächlich zugeflossenen Rentenbeträgen gedroht. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass die Parteien des Unternehmenskaufvertrags eine Mindestlaufzeit der Rentenzahlungen von 15 Jahren vereinbart haben. Allein der --dem Kläger bzw. seinen Rechtsnachfolgern garantiert zufließende-- Kapitalwert einer auf 15 Jahre begrenzten monatlichen Zahlung von 17.562 DM beträgt aber bereits 2.173.613,60 DM (Vervielfältiger 10,314 gemäß Anlage 9a zu § 13 des Bewertungsgesetzes --BewG--), liegt also bei über 82 % des im Vertrag als Barwert der gesamten Rentenzahlung angegebenen Betrags von 2.650.000 DM. Im Höchstfall droht dem Kläger daher das Risiko, den Differenzbetrag von 18 % des Barwerts versteuern zu müssen, obwohl er nicht zugeflossen ist. Selbst wenn dem Kläger darin zu folgen sein sollte, dass die Berechnung des Kapitalwerts im Streitfall nicht nach der Anlage 9a zu § 13 BewG, sondern nach Maßgabe des von den Vertragsparteien zugrunde gelegten Zinssatzes von 7 % vorzunehmen wäre, ergäbe sich ein beachtlicher garantierter Kapitalbetrag.

66 In jedem Falle ist die etwaige Versteuerung der nicht zugeflossenen Differenz --zumindest bei Einbeziehung der im Folgenden noch zu benennenden Gesichtspunkte in die Abwägung-- nicht als unverhältnismäßiger Steuerzugriff anzusehen.

67 cc) Ohnehin ist die Erwägung, im Falle einer Sofortversteuerung nach Maßgabe des Barwerts drohe dem Steuerpflichtigen eine Übermaßbesteuerung, wenn er vor Erreichen der statistisch zu erwartenden Lebenserwartung sterbe, im Rahmen der Verhältnismäßigkeitsprüfung ein zwar noch tragfähiger, aber nicht allzu gewichtiger Gesichtspunkt.

68 Denn beim vorzeitigen Ableben des Rentenberechtigten handelt es sich nicht um eine Störung des Veräußerungsgeschäfts. Das Ende der Laufzeit einer Rente durch den Tod des Rentenberechtigten ist ein bereits im Veräußerungsgeschäft berücksichtigter, dem Veräußerungspreis immanenter Umstand, der vom Veräußerer bewusst als ein Faktor hingenommen wird, der den Veräußerungspreis begrenzt. Lässt er sich auf ein Erlöschen der Rentenzahlungen schon bei seinem Tod ein, so konkretisiert sich durch dieses Ereignis nur das Wagnis, das er als Inhalt des Veräußerungsgeschäfts --in Ausübung seiner Privatautonomie-- akzeptiert hat (vgl. zum Ganzen BFH-Urteil in BFHE 190, 150, BStBl II 2000, 179, unter 2.b; ebenso BFH-Urteil in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter II.2.c aa bbb).

69 Der erkennende Senat hat --zur Rentenbesteuerung nach § 22 EStG im Falle vorzeitigen Versterbens-- bereits ausgeführt, der Umstand, dass ein Steuerpflichtiger vor Erreichen der statistischen Lebenserwartung versterbe, von ihm erlangte Rentenzahlungen aber gleichwohl mit dem gesetzlich festgelegten Anteil besteuert würden, sei eine verfassungsrechtlich zulässige Typisierung. In einem solchen Fall verwirkliche sich das typische Rentenrisiko (Beschluss vom 18. August 2010 X B 50/09, BFH/NV 2010, 2270, unter 3.a cc).

70 Vor allem aber steht dem Risiko, bereits vor Erreichen der durchschnittlich erwartbaren Lebenserwartung zu sterben, die --statistisch genau gleich große-- Chance gegenüber, ein höheres Lebensalter als der Durchschnitt des entsprechenden Geburtsjahrgangs zu erreichen (vgl. hierzu bereits BFH-Urteil in BFHE 86, 733). Chancen und Risiken entsprechen sich; sie werden mathematisch und wirtschaftlich durch die gängigen Methoden zur Ermittlung des Barwerts abgebildet.

71 Im Übrigen ist es durchaus möglich, einen Rentenanspruch am allgemeinen Markt zu veräußern und hierfür eine Einmalzahlung zu erlangen. "Der Markt" ist also in der Lage, das Langlebigkeitsrisiko zu quantifizieren und steht als "Tauschpartner" für eine Einmalzahlung zur Verfügung. Auch unter diesem Gesichtspunkt sind die von der Rechtsprechung herangezogenen Verhältnismäßigkeitserwägungen (Übermaßbesteuerung) im Rahmen der vorliegend vorzunehmenden spezifisch gewerbesteuerrechtlichen Abwägung nur von eingeschränktem Gewicht, da der Rentenberechtigte mit dem Rentenstammrecht einen --im Idealfall: jederzeit-- realisierbaren Vermögenswert erhalten hat.

72 Zudem ist der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Privatautonomie im Regelfall frei, die Art des Veräußerungspreises zu vereinbaren. Diese Erwägung findet sich bereits in der bisherigen höchstrichterlichen

Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 155, 368, BStBl II 1989, 323, unter 5.1.). Hat der Steuerpflichtige sich aber bewusst und privatautonom gegen eine Einmalzahlung und für eine Leibrente entschieden, ist das Gewicht derjenigen Gründe, die die gesetzgebende, vollziehende oder rechtsprechende Gewalt unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten dazu zwingen könnten, eine Steuererleichterung zu gewähren, die auf Fälle beschränkt ist, in denen der Veräußerungspreis als Leibrente vereinbart wird, als eher gering anzusehen. Auch im Streitfall ist weder vom FG festgestellt noch sonst ersichtlich, dass die PartG nur bei Vereinbarung einer Leibrente bereit gewesen sein könnte, den Betrieb zu erwerben.

73 dd) Nur ergänzend tritt die Erwägung hinzu, dass bei der Einkommensteuer als einer vom Leistungsfähigkeitsprinzip beherrschten Personensteuer Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkte tendenziell von größerer Bedeutung sind als bei der Gewerbesteuer. Denn diese wird als eine von der Person des Betriebsinhabers unabhängige Objektsteuer vom Leistungsfähigkeitsprinzip lediglich durch den in § 7 Satz 1 GewStG enthaltenen Verweis berührt, nicht aber beherrscht (vgl. auch BFH-Beschluss vom 16. Oktober 2012 I B 128/12, BFHE 238, 452, BStBl II 2013, 30, unter II.2.b aa).

74 Zudem sind im Gewerbesteuerrecht aufgrund des dort tragenden Objektsteuercharakters unstreitig weder die Vorschriften der §§ 16, 34 EStG --auf deren teleologische Reduktion die höchstrichterliche Rechtsprechung das einkommensteuerrechtliche Wahlrecht stützt-- noch die stattdessen vom BFH angewandte Regelung über nachträgliche Betriebseinnahmen (§ 24 Nr. 2 EStG) anwendbar. Schon dies zeigt, dass gerade in Bezug auf die in diesen Fällen einkommensteuerrechtlich maßgebenden Normen gewerbesteuerrechtlich eine andere Ausgangslage gegeben ist.

75 ee) Der Umstand, dass eine Kapitalgesellschaft nicht Gesellschafterin einer PartG sein kann, ist für die Entscheidung des Streitfalls ohne Belang. Bei § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 handelt es sich um eine typisierende Vorschrift, deren Anwendung nicht voraussetzt, dass im konkreten Einzelfall eine missbräuchliche Gestaltung gewählt worden ist (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474, unter II.2.b).

76 f) Der Kläger sieht in der zwingenden gewerbesteuerrechtlichen Sofortbesteuerung des Veräußerungsgewinns bei gleichzeitiger Zuerkennung des Wahlrechts zur Zuflussbesteuerung für Zwecke der Einkommensteuer einen gleichheits- und damit verfassungswidrigen Begünstigungsausschluss. Dies ist indes nicht der Fall.

77 Der --vom Kläger beanstandete-- fehlende Gleichlauf zwischen Einkommen- und Gewerbesteuer ist im Streitfall allein dadurch entstanden, dass der Kläger mehrere steuerlich günstige Gestaltungen kombiniert hat, von denen die eine aber in den tatbestandlichen Anwendungsbereich einer speziellen, typisierenden Missbrauchsvermeidungsvorschrift (§ 18 Abs. 4 UmwStG 1995) fällt. Hätte der Kläger die von ihm beherrschte GmbH den Betrieb unmittelbar veräußern lassen, wäre es zu einem Gleichlauf von Körperschaft- und Gewerbesteuer gekommen, weil bei beiden Steuerarten --mangels Zuerkennung des Wahlrechts zur Zuflussbesteuerung auch zugunsten von Kapitalgesellschaften (oben unter b bb)-- die Sofortbesteuerung eines Veräußerungsgewinns auch insoweit zwingend ist, als er in Form wiederkehrender Bezüge vereinbart wird. Hätte der Kläger die GmbH zwar auf sich verschmolzen, den Betrieb aber gegen eine Einmalzahlung veräußert, wäre es ebenfalls zu einem Gleichlauf von Einkommen- und Gewerbesteuer gekommen, weil der Veräußerungsgewinn bei beiden Steuerarten ohne die Möglichkeit, ein Wahlrecht auszuüben, sofort zu versteuern gewesen wäre.

78 Es besteht keine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers, bei der Kombination mehrerer steuersparender Gestaltungen, von denen die eine in den tatbestandlichen Anwendungsbereich einer Missbrauchsvermeidungsvorschrift fällt, auch dann einen systematischen Gleichlauf von Einkommen- und Gewerbesteuer zu gewährleisten, wenn dadurch gar keine Gewerbesteuer anfiele, der vordergründig vom Kläger angestrebte Gleichlauf also ebenfalls nicht zu erreichen wäre.

79 Entsprechend hat das BVerfG zu § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 bereits entschieden, der Umstand, dass die genannte Vorschrift Veräußerungsgewinne eines Personenunternehmens innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft gewerbesteuerrechtlich erfasse, wohingegen dies bei anderen Personenunternehmen, die nicht aus der Umwandlung einer Kapitalgesellschaft hervorgegangen seien oder bei denen die Umwandlung länger als fünf Jahre zurückliege, nicht der Fall sei, sei durch den Zweck der Vorschrift, Umgehungsgestaltungen zu verhindern, sachlich gerechtfertigt (BVerfG-Beschluss in NJW 2009, 499, unter IV.2.b aa). Daraus folgt, dass auch im vorliegenden Fall im Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 kein verfassungsrechtlicher Anspruch auf die Übernahme des aus spezifisch einkommensteuerrechtlichen Gründen geschaffenen Wahlrechts für Zwecke der Gewerbesteuer besteht.

80 Im Gegenteil wäre es weder mit dem zwingenden Charakter des Steuerrechts (vgl. hierzu BFH-Urteil in BFHE 199, 198, BStBl II 2002, 532, unter II.2.c aa aaa) noch mit dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung (Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes) vereinbar, wenn Erträge, die der Gesetzgeber mittels einer klaren gesetzlichen Regelung der Gewerbesteuer unterworfen wissen will, aufgrund einer bloßen Willensentscheidung des Steuerpflichtigen (Wahlrechtsausübung) dieser Besteuerung vollständig entzogen werden könnten.

81 g) Die Auffassung des erkennenden Senats stimmt im Ergebnis mit der überwiegenden Literaturmeinung überein (vgl. Patt, FR 2000, 1115, 1122; im Anschluss daran Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 18 UmwStG Rz 237; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/ Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 5. Aufl., § 18 UmwStG Rz 55; Pung in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, a.a.O., § 18 UmwStG [SEStEG] Rz 61; Wüllenkemper, EFG 2011, 1755; a.A. Neu/Hamacher, Deutsches Steuerrecht 2010, 1453 und GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2012, 280, 284; ebenso Neu/Schiffers/ Watermeyer, GmbHR 2011, 729, 737 f.; Ottersbach in Lademann, § 18 UmwStG n.F. Rz 16).

82 4. Der Senat hat erwogen, dem Begehren des Klägers dadurch Rechnung zu tragen, dass er im Wege richterlicher Rechtsfortbildung die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 dahingehend auslegt, dass bei Wahl der Zuflussbesteuerung die in den nachträglichen betrieblichen Einkünften gemäß § 24 Nr. 2 EStG bestehende einkommensteuerrechtliche Bemessungsgrundlage --zeitlich unbegrenzt-- auch gewerbesteuerrechtlich zu erfassen wäre. Auch dies würde vorliegend zu einem vollen Erfolg der Revision des Klägers führen, da die im Streitjahr 2001 zugeflossenen Rentenbeträge den Buchwert des steuerlichen Kapitalkontos der veräußerten Einzelpraxis noch nicht erreicht haben. In den Folgejahren wäre dann der nach Abzug des Freibetrags und ggf. Anwendung des gewerbesteuerrechtlichen Staffeltarifs verbleibende Teil der jeweils zugeflossenen Rentenzahlungen der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

83 Eine derartige Lösung ist dem Senat indes verwehrt, da sie die Grenzen richterlicher Rechtsfortbildung (vgl. hierzu BVerfG-Beschlüsse vom 25. März 2004 2 BvR 944/00, NJW 2004, 2513, unter 1.b dd; vom 25. Januar 2011 1 BvR 918/10, BVerfGE 128, 193, unter B.I.3.b, und vom 26. September 2011 2 BvR 2216/06, 469/07, NJW 2012, 669, unter B.II.1.a) überschritte. Der Senat würde damit Befugnisse beanspruchen, die von der Verfassung dem Gesetzgeber übertragen sind, indem er sich aus der Rolle des Normanwenders in die einer normsetzenden Instanz begeben und damit der Bindung an Recht und Gesetz entziehen würde.

84 Denn nach der Veräußerung des Betriebs existiert kein Steuergegenstand (§ 2 GewStG) mehr, aus dem --unter Umständen jahrzehntelang-- die Gewerbesteuerzahlungen zu erbringen wären. § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 fingiert zwar --in Abweichung von den allgemeinen gewerbesteuerrechtlichen Vorschriften-- einmalig einen Steuergegenstand im Zeitpunkt der Betriebsveräußerung oder -aufgabe. Diese Ausnahmevorschrift würde aber weit überdehnt, wenn man sie auch zur Grundlage der Fiktion eines dauernden Steuergegenstandes machen wollte.

85 Auch müsste es dem Gesetzgeber vorbehalten bleiben, die Folgen zu regeln, die ein Umzug des --nach der Betriebsveräußerung als "Privatperson" anzusehenden-- Steuerpflichtigen in eine andere Gemeinde während der Rentenlaufzeit mit sich bringen würde. Hebeberechtigt ist nach § 4 GewStG diejenige Gemeinde, in der eine Betriebsstätte unterhalten wird. Der Senat würde sich die Rolle des Normgebers anmaßen, wenn er --notwendige-- Regelungen dazu treffen würde, welche Gemeinde nach einem Umzug des Steuerpflichtigen als hebeberechtigt anzusehen wäre.

86 5. Soweit der Kläger erstmals im Revisionsverfahren behauptet, der Rentenanspruch sei nicht die einzige Gegenleistung der PartG gewesen, sondern er habe als weitere Vergütungskomponente Gesellschaftsrechte an der PartG erhalten, ist dies --mangels entsprechender Feststellungen des FG-- revisionsrechtlich unbeachtlich (vgl. § 118 Abs. 2 FGO).

87 Im Übrigen würde sich bei Zugrundelegung dieses neuen Vorbringens des Klägers der anzusetzende Veräußerungserlös --und damit die streitgegenständliche Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags-- noch erhöhen. Zudem ist darauf hinzuweisen, dass der anlässlich einer Betriebsveräußerung erzielte Gewinn als laufender Gewinn gilt, soweit auf der Seite des Veräußerers und des Erwerbers dieselben Personen Unternehmer oder Mitunternehmer sind (§ 16 Abs. 2 Satz 3 EStG). Dies hätte zur Folge, dass insoweit bereits einkommensteuerrechtlich kein Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung bestünde; die vom Kläger aufgeworfene gewerbesteuerrechtliche Problematik würde sich dann von vornherein nicht mehr stellen.

88 6. Der Antrag, die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO), ist im Revisionsverfahren unzulässig. Die Entscheidung nach § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO gehört sachlich

zum Kostenfestsetzungsverfahren; zuständig ist deshalb das Gericht des ersten Rechtszugs, im Streitfall das FG (vgl. Senatsurteil vom 26. November 2008 X R 23/05, BFHE 224, 61, BStBl II 2009, 407, unter II.5., m.w.N.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de