

Urteil vom 20. August 2015, IV R 34/12

Anforderung an Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 3 Satz 1 UmwStG 2002

BFH IV. Senat

UmwStG § 3 S 1, UmwStG § 4 Abs 1, UmwStG § 2 Abs 1 S 1, UmwStG § 2 Abs 2, UmwG § 20 Abs 1 Nr 1, EStG § 16 Abs 1 S 2, EStG § 16 Abs 2, AO § 170 Abs 2 S 1 Nr 2 Halbs 2

vorgehend FG Hamburg, 24. Juli 2012, Az: 6 K 91/11

Leitsätze

1. NV: Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils ist auch nach dem Inkrafttreten des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz (vom 20. Dezember 2011, BGBl. I 2001, 3858; BStBl. I 2002, 35) nach § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln .
2. NV: Zur Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 3 Satz 1 UmwStG 2002 hat die übertragende Gesellschaft die Körperschaftsteuererklärung und auf den steuerlichen Übertragungstichtag eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Steuerbilanz beim FA einzureichen und vorbehaltlos zu erklären, das Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916) .
3. NV: Bereits aus dem Wortlaut der §§ 3 Satz 1, 4 Abs. 1 UmwStG ergibt sich, dass es hinsichtlich der anzusetzenden Werte nicht auf eine Vereinbarung in einem Verschmelzungsvertrag ankommt, sondern alleine auf die steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft abzustellen ist .
4. Eine nicht auf den steuerlichen Übertragungstichtag erstellte Bilanz ist für die Wahlrechtsausübung ebenso wenig ausreichend wie eine Bilanz, die erst nach Ablauf der Festsetzungsverjährung eingereicht wird .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 25. Juli 2012 6 K 91/11 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Komplementärin der Klägerin ist die A-GmbH, die am Vermögen der Gesellschaft nicht beteiligt ist. Alleinige Kommanditistin war zunächst die Beigeladene mit einer Hafteinlage in Höhe von ... € und einer Pflichteinlage in Höhe von ... €.
- 2 Die Beigeladene war zugleich alleinige Gesellschafter-Geschäftsführerin der B-GmbH, die mit notariell beurkundetem Umwandlungsvertrag vom 28. Mai 2003 im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme rückwirkend mit Ablauf des 1. Januar 2003 auf die Klägerin verschmolzen wurde. Der Umwandlungsvertrag enthielt u.a. folgende Regelungen:
- 3 "§ 1 - Vermögensübertragung

1. (...)

2. Der Verschmelzung wird die Bilanz der übertragenden Gesellschaft zum 01.01.2003 als Schlußbilanz zugrunde gelegt. In der steuerlichen Schlußbilanz der übertragenden Gesellschaft sind die einzelnen Wirtschaftsgüter mit Werten angesetzt, durch die deren stille Reserven jeweils zu 2/3 aufgedeckt werden.

3. Die Übernahme des Vermögens erfolgt im Innenverhältnis mit Wirkung zum Ablauf des 01.01.2003 (Verschmelzungstichtag). Vom Beginn des 02.01.2003 an gelten alle Handlungen und Geschäfte der übertragenden Gesellschaft als für Rechnung der übernehmenden Gesellschaft vorgenommen.

§ 2 - Gegenleistung

1. Als Gegenleistung für die Verschmelzung wird der Kommanditkapitalanteil der Alleingeschafterin der übertragenden Gesellschaft an der übernehmenden Gesellschaft wie folgt erhöht: Ihre Haftsumme erhöht sich auf EUR ..., und ihre Pflichteinlage erhöht sich auf EUR (...)

2. Zur Durchführung der Verschmelzung wird die übernehmende Gesellschaft ihr Kommanditkapital entsprechend um EUR ... auf EUR ... erhöhen. (...)"

- 4 In derselben Urkunde beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin die Zustimmung zum Verschmelzungsvertrag und die vereinbarungsgemäße Erhöhung der Haftsumme und der Pflichteinlage der Beigeladenen. Die Pflichteinlage sollte in Höhe des über die Haftsumme hinausgehenden Betrages von ... € durch Einbringung des Vermögens der B-GmbH erbracht werden. Die Verschmelzung wurde am selben Tag zur Eintragung in das Handelsregister angemeldet und am 18. Juli 2003 eingetragen. Der Anmeldung war eine Schlussbilanz der B-GmbH auf den 1. Januar 2003 beigelegt, in der immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Höhe von ... € bilanziert waren, jedoch kein immaterieller Firmenwert.
- 5 Mit ebenfalls am 28. Mai 2003 abgeschlossenem Kaufvertrag veräußerte die Beigeladene mit dinglicher Wirkung zum 15. Juli 2003 und mit wirtschaftlicher Rückwirkung auf den 1. Januar 2003 je ein Drittel ihres Kommanditanteils an C und D zum Preis von je ... €. In dem Vertrag wurde darauf hingewiesen, dass die Haftsumme der Beigeladenen voll und die Pflichteinlage in Höhe des über die Haftsumme hinausgehenden Betrages durch Einbringung des Vermögens der B-GmbH im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme erbracht worden sei.
- 6 Bereits am 13. Mai 2003 hatte die B-GmbH ihre Körperschaft- und Gewerbesteuererklärung für 2002 samt Jahresabschluss auf den 31. Dezember 2002 eingereicht. Darin waren ebenfalls nur immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Höhe von ... € bilanziert. Sämtliche Wirtschaftsgüter wurden jeweils mit dem Buchwert angesetzt.
- 7 In ihrer beim seinerzeit zuständigen Finanzamt ... (FA H-1) am 23. Februar 2005 eingegangenen Feststellungs- und Gewerbesteuererklärung für 2003 (Streitjahr) erklärte die Klägerin Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt ... €. In der beigelegten Übertragungseröffnungsbilanz auf den 1. Januar 2003 wies sie dabei immaterielle Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € (davon nunmehr erstmals einen Firmenwert in Höhe von ... €) aus. Das FA H-1 veranlagte die Klägerin daraufhin am 23. März 2005 zunächst erklärungsgemäß.
- 8 Im Rahmen einer Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2007 gelangte der Prüfer allerdings zu dem Ergebnis, dass der Buchwertansatz in der Bilanz der B-GmbH auf den 31. Dezember 2002 zwingend zu einem entsprechenden Ansatz in der Eröffnungsbilanz der Klägerin führe und ein immaterieller Firmenwert bei dieser nicht zu bilanzieren sei. Ein Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes 2002 (UmwStG) sei nicht entstanden, da die Summe der verschmolzenen Buchwerte dem Buchwert der Kapitalanteile an der B-GmbH entsprochen habe. Der laufende Gewinn der Klägerin sei jedoch wegen der Aufdeckung der stillen Reserven im Zuge der Veräußerung der Teil-Mitunternehmeranteile um ... € abzüglich der entsprechenden Gewerbesteuerrückstellung zu erhöhen und der Beigeladenen zuzurechnen. Dieser Gewinn sei gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG gewerbesteuerpflichtig.
- 9 Dem folgte das FA H-1 und erließ am 1. September 2009 einen geänderten Feststellungsbescheid für das Streitjahr, in dem es Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € feststellte und in Höhe von ... € der

Beigeladenen, in Höhe von ... € der C sowie in Höhe von ./... € dem D zurechnete; dabei erhöhte es den laufenden Gewinn um ... € und berücksichtigte --neben einer unstreitigen Umsatzsteuerverbindlichkeit-- eine Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von ... €, die es gleichmäßig allen Kommanditisten zuwies. Den Gewerbesteuermessbetrag der Gesellschaft stellte das FA H-1 auf ... € fest. Im geänderten Gewerbesteuermessbescheid vom 8. September 2009 erhöhte es sodann den Gewerbesteuermessbetrag auf ... €.

- 10 Nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhob die Klägerin Klage gegen die geänderten Bescheide in Gestalt der nunmehr zuständigkeitshalber vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) erlassenen Einspruchsentscheidung vom 31. Mai 2011. Das Finanzgericht (FG) gab dieser in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2329 veröffentlichten Urteil nur insofern statt, als es den Gewinn der Beigeladenen aus der Veräußerung der Teil-Mitunternehmeranteile statt in Höhe von ...€ nur in Höhe von ... € ansetzte, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb unter Berücksichtigung der zu reduzierenden Gewerbesteuerrückstellung entsprechend reduzierte und die Minderung des Veräußerungsgewinns der Beigeladenen sowie diejenige der Gewerbesteuerrückstellung gleichmäßig den Kommanditisten zurechnete. Im Übrigen wies es die Klage als unbegründet ab.
- 11 Im Nachgang zur erstinstanzlichen Entscheidung änderte das FA den streitbefangenen Feststellungs- und den Gewerbesteuermessbescheid unter Beachtung der Ausführungen des FG mit Bescheiden vom 11. September 2012 erneut.
- 12 Mit ihrer gegen das FG-Urteil gerichteten Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.
- 13 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG Hamburg vom 25. Juli 2012 6 K 91/11 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für 2003 vom 11. September 2012 dahingehend zu ändern, dass der Veräußerungsgewinn der Beigeladenen ... € niedriger und dementsprechend die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... € festgestellt werden, sowie den Gewerbesteuermessbescheid 2003 vom 11. September 2012 dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags ein Gewinn aus Gewerbebetrieb in der vorgenannten Höhe zu Grunde gelegt wird.
- 14 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 15 II. Die Revision ist aus verfahrensrechtlichen Gründen begründet, da das FG über inzwischen nicht mehr existente Bescheide entschieden hat. Insoweit ist die Vorentscheidung zwar aufzuheben (dazu 1.), die Klage gegen die zum Gegenstand des Verfahrens gewordenen Bescheide vom 11. September 2012 aber als unbegründet abzuweisen (dazu 2. und 3.).
- 16 1. Da die Vorentscheidung die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 1. September 2009 bzw. über den Gewerbesteuermessbetrag vom 8. September 2009, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. Mai 2011, betrifft, die aber durch Bescheide vom 11. September 2012 erneut geändert worden sind, ist sie aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Die während des Revisionsverfahrens ergangenen Bescheide sind an die Stelle der ursprünglich angefochtenen Bescheide getreten und nach § 68 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zum Gegenstand des anhängigen Verfahrens geworden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Februar 2014 I R 56/12, BFHE 245, 143, BStBl II 2014, 703). Da das FG folglich über Bescheide entschieden hat, die nicht mehr Verfahrensgegenstand sind, kann das FG-Urteil keinen Bestand haben (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juni 2014 IV R 51/11, BFH/NV 2014, 1716, m.w.N.). Der Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis aus den §§ 121 und 100 FGO auf der Grundlage der verfahrensfehlerfrei zustande gekommenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO weiterhin bindenden tatsächlichen Feststellungen des FG gleichwohl gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO in der Sache, da die erneuten Änderungsbescheide hinsichtlich des streitigen Sachverhalts keine Änderungen enthalten und die Sache spruchreif ist (vgl. BFH-Urteile vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; vom 22. Januar 2013 IX R 18/12, BFH/NV 2013, 1094).
- 17 2. Mit ihrer Klage greift die Klägerin nicht die Feststellung des (gesamten) laufenden Gewinns als solche an, sondern wehrt sich lediglich gegen die Erfassung eines Veräußerungsgewinns in Höhe von ... €. Die Klage gegen den am 11. September 2012 ergangenen Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen ist unbegründet und daher abzuweisen, weil das FA den von der Beigeladenen erzielten Gewinn aus der Veräußerung der Teil-Mitunternehmeranteile an der Klägerin in Höhe von ... € zu Recht als laufenden Gewinn bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb berücksichtigt hat.

- 18** a) Nach § 16 Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Gewinne, die bei der Veräußerung eines Teils eines Anteils i.S. von Satz 1 Nr. 2 oder 3 der Vorschrift erzielt werden, laufende Gewinne. Insoweit gehört der Veräußerungsgewinn nicht zum Ergebnis der Mitunternehmerschaft, das gemäß dem allgemeinen Gewinnverteilungsschlüssel auf alle Mitunternehmer zu verteilen ist. Vielmehr wird der Gewinn alleine von dem Mitunternehmer erzielt, der einen Teil seines Mitunternehmeranteils entgeltlich überträgt. Nicht zum Gewinn aus der Veräußerung des Teilanteils gehört allerdings die durch den Veräußerungsvorgang ausgelöste Gewerbesteuer, denn die Gewerbesteuerbelastung trifft die Mitunternehmerschaft als solche und mindert im Streitjahr als Betriebsausgabe den laufenden Gewinn, der allen Mitunternehmern nach Maßgabe des Gewinnverteilungsschlüssels zuzurechnen ist (vgl. Patt in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 16 EStG Rz 381, m.w.N.).
- 19** b) Der Gewinn aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils ist auch nach dem Inkrafttreten des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG i.d.F. des Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35) nach § 16 Abs. 2 EStG zu ermitteln. Insoweit sind bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns --wie auch vor dem Inkrafttreten des § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG (vgl. dazu BFH-Urteil vom 13. Februar 1997 IV R 15/96, BFHE 183, 39, BStBl II 1997, 535)-- dem Veräußerungserlös die Veräußerungskosten und der (anteilige) Buchwert gegenüberzustellen. Zwar trifft § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG die Aussage, dass Gewinne aus der Veräußerung eines Teils eines Anteils i.S. von Satz 1 Nr. 2 oder 3 der Vorschrift als "laufende Gewinne" anzusehen sind. Die Regelung dient indessen nur dazu, die Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils nicht mehr dem ermäßigten Steuersatz nach § 34 EStG zu unterwerfen und der entgeltlichen Aufnahme eines Gesellschafters in ein Einzelunternehmen gleichzubehandeln (vgl. BTDrucks 14/6882, S. 34). Die nunmehr in § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG verortete Regelung hätte deshalb richtigerweise in §§ 16 Abs. 4, 34 Abs. 2 Nr. 1 EStG angesiedelt werden müssen. Aus der nunmehr in § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG getroffenen Regelung folgt deshalb zwar, dass die auf den Veräußerer entfallenden Gewinne aus der Veräußerung eines Teil-Mitunternehmeranteils nicht mehr als Veräußerungsgewinne tarifbegünstigt sein sollen, nicht hingegen, dass ihre Ermittlung abweichend von derjenigen für Gewinne aus der Veräußerung der in § 16 Abs. 1 Satz 1 Nrn. 2 und 3 EStG genannten Anteile nach allgemeinen Grundsätzen zu erfolgen hätte (ebenso Schmidt/Wacker, EStG, 34. Aufl., § 16 Rz 409; anderer Ansicht HHR/Patt, § 16 EStG Rz 394).
- 20** c) Das FA hat im Feststellungsbescheid vom 11. September 2012 den von der Beigeladenen erzielten Veräußerungsgewinn der Höhe nach zutreffend mit ... € ermittelt.
- 21** aa) Ausgehend von den den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG betrug der Veräußerungspreis für die von der Beigeladenen an C und D veräußerten Teil-Mitunternehmeranteile jeweils ... €, in Summe also ... €, und es sind keine Veräußerungskosten angefallen.
- 22** bb) Das FA ist insoweit zutreffend davon ausgegangen, dass dem Veräußerungspreis in Höhe von ... € nur die anteiligen Buchwerte der veräußerten Teil-Mitunternehmeranteile im Zeitpunkt der Veräußerung gegenzurechnen sind. Diese beliefen sich aufgrund der Veräußerung von 2/3 des Anteils der Beigeladenen auf 2/3 des Buchwerts ihres Anteils. Zu Recht ist das FA davon ausgegangen, dass dieser nur ... €, und nicht, wie die Klägerin meint, ... € betrug, so dass der Veräußerungsgewinn --ausgehend von einem Buchwert der veräußerten Teil-Mitunternehmeranteile von insgesamt ... €-- ... € betrug.
- 23** (1) Nach § 4 Abs. 1 UmwStG hat bei einer Verschmelzung einer Körperschaft auf eine Personengesellschaft die Personengesellschaft nach dem Grundsatz der Wertverknüpfung die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert zu übernehmen. Wird das Vermögen der übertragenden Körperschaft Betriebsvermögen der übernehmenden Personengesellschaft, so können nach § 3 Satz 1 UmwStG die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem Buchwert oder einem höheren Wert angesetzt werden; dabei dürfen nach § 3 Satz 4 UmwStG die Teilwerte der einzelnen Wirtschaftsgüter nicht überschritten werden. Aus der in § 4 Abs. 1 UmwStG angeordneten Wertverknüpfung folgt --insoweit identisch mit der in § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG angeordneten Wertverknüpfung in Einbringungsfällen (dazu BFH-Urteil vom 8. Juni 2011 I R 79/10, BFHE 234, 101, BStBl II 2012, 421)--, dass die Übernehmerin an die Bewertung der übergegangenen Wirtschaftsgüter durch die übertragende Körperschaft in deren steuerlicher Schlussbilanz gebunden ist. § 4 Abs. 1 UmwStG dient insoweit ebenso wie § 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG dazu, die Besteuerung der aufnehmenden Gesellschaft und die Besteuerung der übertragenden Körperschaft miteinander zu harmonisieren. Durch die Wertverknüpfung soll sichergestellt werden, dass die in den übertragenen Wirtschaftsgütern enthaltenen stillen Reserven entweder bei der Körperschaft oder bei der Personengesellschaft besteuert werden.

- 24** (2) Die steuerliche Schlussbilanz ist auf den steuerlichen Übertragungstichtag zu erstellen. Dies folgt daraus, dass nach § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie der Übernehmerin so zu ermitteln sind, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zugrunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag), auf die Übernehmerin übergegangen wäre. Ist die Übernehmerin --wie im Streitfall-- eine Personengesellschaft, so gilt § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG für das Einkommen und das Vermögen der Gesellschafter (§ 2 Abs. 2 UmwStG). Bei § 2 Abs. 1 Satz 1 UmwStG handelt es sich insoweit um eine gesetzliche Fiktion, nach der unabhängig vom Zeitpunkt des zivilrechtlichen Vermögensübergangs auf den übernehmenden Rechtsträger (Zeitpunkt der Eintragung in das Handelsregister, § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Umwandlungsgesetzes) der Stichtag der der Umwandlung zugrunde liegenden Bilanz der steuerlich maßgebliche Übertragungstichtag ist (BFH-Urteil vom 22. September 1999 II R 33/97, BFHE 189, 533, BStBl II 2000, 2). Das war im Streitfall der 1. Januar 2003, der nach § 1 Nr. 3 des Umwandlungsvertrages vom 28. Mai 2003 als Verschmelzungstichtag bestimmt worden ist und auf den nach § 1 Nr. 2 des Vertrages die der Verschmelzung zugrunde zu legende Schlussbilanz der B-GmbH aufgestellt worden ist.
- 25** (3) Zur Wahlrechtsausübung hat die übertragende Gesellschaft die Körperschaftsteuererklärung und eine den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung entsprechende Steuerbilanz beim FA einzureichen und vorbehaltlos zu erklären, das Wahlrecht in bestimmter Weise ausüben zu wollen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 2008 I R 98/06, BFHE 221, 215, BStBl II 2008, 916). Bereits aus dem Wortlaut der §§ 3 Satz 1, 4 Abs. 1 UmwStG ergibt sich insoweit, dass es hinsichtlich der anzusetzenden Werte und entgegen der Vorstellung der Klägerin nicht auf eine (Bewertungs-)Vereinbarung im Verschmelzungsvertrag ankommen kann, sondern alleine auf die steuerliche Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft abzustellen ist.
- 26** (4) Anders als die Klägerin meint, hat die B-GmbH das ihr nach § 3 Satz 1 UmwStG zustehende Wahlrecht im Streitfall allerdings bereits nicht ausgeübt, so dass dahinstehen kann, ob diese Vorschrift neben dem (allgemeinen) Bewertungswahlrecht auch ein Ansatzwahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Wirtschaftsgüter enthält (so für den Fall des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 I R 38/04, BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568; anders noch zum UmwStG 1977 BFH-Urteile vom 16. Mai 2002 III R 45/98, BFHE 199, 254, BStBl II 2003, 10, m.w.N.; vom 22. Februar 2005 VIII R 89/00, BFHE 209, 224, BStBl II 2005, 624). Denn für die B-GmbH wurde keine auf den steuerlichen Übertragungstichtag (1. Januar 2003) erstellte steuerliche Schlussbilanz beim FA eingereicht.
- 27** (5) Die auf den 31. Dezember 2002 erstellte Bilanz stellt schon deshalb keine steuerliche Schlussbilanz i.S. der §§ 3 Satz 1, 4 Abs. 1 UmwStG dar, weil sie nicht auf den steuerlichen Übertragungstichtag 1. Januar 2003 aufgestellt worden ist. Soweit die Klägerin als Rechtsnachfolgerin der B-GmbH erst während des Klageverfahrens in 2012 eine vom 12. Juni 2003 datierende "Steuerliche Schluß-Bilanz zum 01. Januar 2003" eingereicht hat, fehlt es bereits an der gleichzeitigen Einreichung der Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr. Hinzu kommt, dass nach § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Halbsatz 2 i.V.m. § 169 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung zu diesem Zeitpunkt bezogen auf die Körperschaftsteuerfestsetzung für 2003 bereits Festsetzungsverjährung eingetreten war, das Wahlrecht also nicht mehr wirksam ausgeübt werden konnte.
- 28** Anders als die Klägerin offenbar meint, konnte sie das der B-GmbH zustehende Wahlrecht auch als deren Rechtsnachfolgerin nicht durch Einreichung ihrer eigenen Feststellungs- und Gewerbesteuererklärung nebst auf den 1. Januar 2003 erstellter Übertragungseröffnungsbilanz ausüben.
- 29** dd) Da die B-GmbH das ihr nach § 3 Satz 1 UmwStG zustehende Bewertungswahlrecht nicht durch Einreichung einer steuerlichen Schlussbilanz auf den 1. Januar 2003 ausgeübt hat, sind die Werte aus der letzten steuerlichen Bilanz der B-GmbH auf diesen Stichtag fortzuentwickeln. In der von der B-GmbH auf den 31. Dezember 2002 erstellten Bilanz hat diese jedoch (zu Recht) keinen selbstgeschaffenen Firmenwert angesetzt. Da auch nicht ersichtlich ist, dass sich die Buchwerte der bilanzierten Wirtschaftsgüter vom 31. Dezember 2002 auf den 1. Januar 2003 geändert haben, hatte die Klägerin in ihrer steuerlichen Übertragungsbilanz im Ergebnis die in der Bilanz der B-GmbH auf den 31. Dezember 2002 bilanzierten Wirtschaftsgüter mit den dort angesetzten Werten zu übernehmen.
- 30** ee) Ausgehend von den vorstehenden Ausführungen hat das FA im Feststellungsbescheid vom 11. September 2012 den Gewinn aus der Veräußerung der Teil-Mitunternehmeranteile somit zu Recht mit ... € angesetzt. Eine Erfassung dieses Betrages als Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG musste schon deshalb ausscheiden, weil sich mangels der ordnungsgemäßen Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 3 Satz 1 UmwStG kein positiver

Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen waren, und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft ergeben konnte.

- 31** 3. Auch die Klage gegen den ebenfalls am 11. September 2012 ergangenen geänderten Gewerbesteuermessbescheid wird aus den vorstehend unter 2. dargelegten Gründen abgewiesen.
- 32** a) Der Gewinn aus der Veräußerung von Teil-Mitunternehmeranteilen gemäß § 16 Abs. 1 Satz 2 EStG ist als laufender Gewinn dem Gewerbeertrag zuzurechnen (§ 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes) und bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags der Personengesellschaft zu berücksichtigen (BFH-Urteile vom 30. August 2007 IV R 22/06, BFH/NV 2008, 109; vom 14. Dezember 2006 IV R 3/05, BFHE 216, 233, BStBl II 2007, 777). Da der Veräußerungsgewinn schon nach den allgemeinen Regelungen der Gewerbesteuer unterliegt und § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG für die Ermittlung des Gewerbeertrags auf die §§ 3 ff. UmwStG verweist, kommt es auf die Frage, ob § 18 Abs. 4 UmwStG erfüllt ist, nicht an (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 109).
- 33** b) Nach den Ausführungen unter 2. war der Gewinn aus Gewerbebetrieb daher --wie vom FG vorgegeben und vom FA im geänderten Bescheid vom 11. September 2012 umgesetzt-- insgesamt auf ... € und der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festzusetzen.
- 34** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO. Da die Beigeladene das Verfahren weder durch Sachvortrag noch durch die Stellung eines eigenen Sachantrags wesentlich gefördert hat, entspricht es nicht der Billigkeit, der Klägerin die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen nach § 139 Abs. 4 FGO aufzuerlegen (vgl. BFH-Urteil vom 28. Mai 2015 IV R 27/12, BFHE 249, 544).
- 35** 5. Die Entscheidung ergeht nach § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 1 Satz 1 FGO aufgrund mündlicher Verhandlung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de