Urteil vom 22. Oktober 2015, IV R 37/13

Keine Einkünfteminderung durch Übernahmeverlust bei Formwechsel - Veräußerungsgewinn bei Anteilsveräußerung - Bildung von Ergänzungsbilanzen

BFH IV. Senat

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, EStG § 20 Abs 1 Nr 1, UmwStG § 3, UmwStG § 4 Abs 1, UmwStG § 4 Abs 4, UmwStG § 4 Abs 6 S 4, UmwStG § 4 Abs 6 S 6, UmwStG § 5 Abs 2, UmwStG § 7, UmwStG § 9 S 1, GG Art 3 Abs 1, UmwG § 194 Abs 1 Nr 6, UmwG § 207, FGO § 139 Abs 3 S 3, FGO § 139 Abs 4, EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend FG Nürnberg, 17. September 2013, Az: 3 K 1205/12

Leitsätze

Die in § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 angeordnete beschränkte Berücksichtigung des Übernahmeverlustes ist auch in den Fällen verfassungsgemäß, in denen der Übernahmeverlust vollständig außer Ansatz bleibt, weil keine Bezüge i.S. des § 7 UmwStG 2006 angefallen sind.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 18. September 2013 3 K 1205/12, 3 K 347/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig sind die Nichtberücksichtigung eines Übernahmeverlustes des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) aus dem Formwechsel der I-GmbH in die I-GmbH & Co. KG (Beigeladene) und die Höhe seines Gewinns aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils in Höhe von 40 v.H. an der Beigeladenen.

2 A war an der I-GmbH mit einer Stammeinlage in Höhe von 50.000 DM zu 100 v.H. beteiligt. Mit notariellem Vertrag vom 21. November 2006 --Übergang der Nutzungen und Lasten am 1. Januar 2007-- trat er einen Gesellschaftsanteil in Höhe von 20.000 DM und somit 40 v.H. an der I-GmbH zum Kaufpreis von 180.000 € an den Kläger ab. Der Kaufpreis für den Erwerb des Gesellschaftsanteils wurde dem Kläger gestundet. Bereits in dem Vertrag verpflichteten sich die Beteiligten, bei einer Umwandlung der I-GmbH in eine GmbH & Co. KG zu Buchwerten mitzuwirken. Gleichzeitig erwarb M einen weiteren Geschäftsanteil in Höhe von 2.500 DM von A.

3 1. Formwechselnde Umwandlung

4 Mit notarieller Urkunde vom 26. Januar 2007 wurde die I-GmbH durch Formwechsel gemäß §§ 190 ff. des Umwandlungsgesetzes (UmwG) in die Beigeladene umgewandelt. Der Formwechsel mit Buchwertfortführung gemäß den §§ 3, 4 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) i.d.F. des Streitjahres 2007 (UmwStG 2006) erfolgte rückwirkend zum 2. Januar 2007. Die neu gegründete V-GmbH wurde Komplementärin der Beigeladenen und war vermögensmäßig an dieser nicht beteiligt. Die Gesellschafter der Beigeladenen erhielten nach der Umwandlung Kapitalkonten gemäß ihrem Anteil am Stammkapital der I-GmbH in Höhe von insgesamt 25.000 €. Demnach erhielt der Kläger einen Anteil als Kommanditist von 10.000 € (40 v.H.). In Ziffer F. IV. der Umwandlungsurkunde vom

26. Januar 2007 verzichtet der Kläger mit sämtlichen Gesellschaftern auf die Erstattung eines Abfindungsangebots nach § 194 Abs. 1 Nr. 6, § 207 UmwG.

5 Mit einem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid für das Streitjahr 2007 vom 26. August 2009 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (im Weiteren Gewinnfeststellungsbescheid) für die Beigeladene stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf 449.027,74 € fest, wovon erklärungsgemäß 177.951,48 € auf den Kläger entfielen.

6 Einen im Oktober 2012 gestellten Antrag des Klägers auf Änderung des Bescheids vom 26. August 2009 mit der Maßgabe, die Anschaffungskosten der Beteiligung an der I-GmbH abzüglich des Kapitals in Höhe von 10.000 € als Übernahmeverlust in Höhe von 170.000 € zu berücksichtigen und den Gewinnanteil des Klägers um 170.000 € zu mindern, lehnte das FA mit Bescheid vom 15. Februar 2013 ab.

7 2. Ausschließung als Gesellschafter

8 Im April 2008 beschlossen die Mehrheitsgesellschafter A und M die Ausschließung des Klägers als Gesellschafter der Beigeladenen und der V-GmbH "aus wichtigem Grund". Zudem wurde der Kläger von der Geschäftsführung der Beigeladenen sowie der V-GmbH abberufen sowie der Geschäftsführungsvertrag "aus wichtigem Grund" gekündigt. Nach einer außergerichtlichen Einigung veräußerte der Kläger mit notariellem Vertrag vom 28. Mai 2008 seine Gesellschaftsanteile in Höhe von nominell 10.000 € zu einem Preis von 180.000 € an A und trat sie mit sofortiger Wirkung ab. Da der für den ursprünglichen Geschäftsanteil an der I-GmbH gestundete Kaufpreis in gleicher Höhe vom Kläger noch nicht bezahlt war, wurde diese Forderung mit dem Anspruch aus der Veräußerung der Anteile verrechnet.

9 Das FA stellte mit Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr 2008 vom 6. Oktober 2009 für die Beigeladene die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 533.920,59 € fest. Gemäß der eingereichten Steuererklärung stellte das FA im Rahmen der Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen für den Kläger laufende Einkünfte in Höhe von 172.550,25 € und einen Veräußerungsgewinn in Höhe von 162.226 € fest. Der für den Kläger festgestellte Veräußerungsgewinn errechnete sich aus dem Veräußerungspreis laut Notarurkunde vom 28. Mai 2008 in Höhe von 180.000 € abzüglich des Kapitalkontos von 10.000 € und der Veräußerungskosten von 7.774 €. Dieser Bescheid wurde dem Kläger als ausgeschiedenem Kommanditisten einzeln bekannt gegeben.

10 Mit dem Einspruch gegen den Bescheid für 2008 beantragte der Kläger, den Veräußerungsgewinn aus seiner Beteiligung an der Beigeladenen in Höhe von ./. 7.774 € festzustellen. Er berechnete den Veräußerungsgewinn aus dem Veräußerungspreis in Höhe von 180.000 € abzüglich der Anschaffungskosten für den Beteiligungserwerb der I-GmbH in Höhe von 180.000 € und der Veräußerungskosten von 7.774 €. Der Einspruch wurde mit Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2012 als unbegründet zurückgewiesen.

11 3. Finanzgerichtliche Verfahren

12 Das Finanzgericht (FG) verband die auf Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids für 2007 gerichtete Sprungklage mit der Klage auf Änderung des Gewinnfeststellungsbescheids für 2008 zur gemeinsamen Entscheidung und wies sie ab. Das FG sah die Gewinnfeststellungsbescheide als rechtmäßig an. Das FA habe zu Recht die historischen Anschaffungskosten des Klägers für den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der I-GmbH bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Kommanditanteile an der Beigeladenen im Jahr 2008 nicht abgezogen. Im Bescheid für das Jahr 2007 könne für den Kläger kein Übernahmeverlust in Höhe von 170.000 € berücksichtigt werden, weil nach § 4 Abs. 6 Satz 6 (gemeint wohl: Satz 5) Halbsatz 2 UmwStG 2006 ein Verlustabzugsverbot bestehe, wenn --wie im Streitfall-- die Anteile an der umgewandelten Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben worden seien. Die Anschaffungskosten könnten weder durch die Aufstellung einer Ergänzungsbilanz berücksichtigt noch bei der Veräußerung der Kommanditanteile abgezogen werden. Gegen das Ansatzverbot und die Nichtberücksichtigung der ursprünglichen Anschaffungskosten bestünden keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Es liege kein Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip vor.

13 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts. Die Bescheide entsprächen zwar der wörtlichen Gesetzesauslegung, die einschränkende Regelung des § 4 Abs. 6 Satz 5 Halbsatz 2 UmwStG 2006 führe aber zu einer Übermaßbesteuerung und der Verletzung von Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG). Es liege ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, mithin ein Verstoß gegen

das objektive Nettoprinzip vor. § 4 Abs. 6 Satz 5 Halbsatz 2 UmwStG 2006 müsse einschränkend ausgelegt werden. Das objektive Nettoprinzip sei eine Grundentscheidung des Einkommensteuerrechts, welches eingeschränkt, aber nicht gänzlich abgeschafft werden könne. Die Einschränkungen bedürften einer besonderen sachlichen Rechtfertigung. Der Kläger sei gegen seinen Willen und gegen seine langfristige Investitionsentscheidung von den Mehrheitsgesellschaftern zur Aufgabe seiner unternehmerischen Beteiligung gedrängt worden. Die persönliche Planung sei auf eine langfristige Beteiligung gerichtet gewesen. Beim Kauf der Anteile sei der Kläger durch den Mehrheitsgesellschafter vor eine vollendete gesellschaftsrechtliche Planung gestellt worden. Der Kläger habe hierauf keine Einflussmöglichkeit gehabt, sondern habe nur mit dem ihm vorgegebenen Vertrag bei der Gesellschaft einsteigen können, wobei der Mehrheitsgesellschafter bereits die Genehmigung zur Umwandlung der I-GmbH zu einem späteren Zeitpunkt von ihm verlangt habe. Er habe nicht die Möglichkeit gehabt, eine günstigere steuerrechtliche Gestaltung zu wählen.

14 Der Kläger beantragt,
das Urteil des FG und den Ablehnungsbescheid vom 15. Februar 2013 aufzuheben und das FA zu verpflichten, den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2007 vom 26. August 2009 mit der Maßgabe zu ändern, dass für den Kläger bei der Umwandlung der GmbH in eine KG im Rahmen der Bilanzierung ein Übernahmeverlust in Höhe von 170.000 € zu berücksichtigen ist,
hilfsweise, das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 10. Juli 2012 aufzuheben und den Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 2008 vom 6. Oktober 2009 dahingehend zu ändern, dass der dem Kläger zuzurechnende Veräußerungsgewinn aus seiner Beteiligung an der KG um 170.000 € gemindert und damit auf ./. 7.774 € festgestellt wird.

15 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

16 Die Beigeladene stellt keinen Antrag.

Entscheidungsgründe

II.

17 Die Revision ist unbegründet. Sie ist nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FA hat den streitigen Übernahmeverlust in Höhe von 170.000 € zu Recht im Gewinnfeststellungsbescheid für 2007 außer Ansatz gelassen (unter 1.). Es hat den Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils an der Beigeladenen im Gewinnfeststellungsbescheid für 2008 zutreffend in Höhe von 162.226 € berechnet (unter 2.). Über einen etwaigen Erlass aus Gründen der sachlichen Billigkeit hat der Senat nicht zu entscheiden (unter 3.).

18 1. Zutreffend hat das FG erkannt, dass ein Übernahmeverlust des Klägers beim Formwechsel von der I-GmbH in die Beigeladene außer Ansatz bleiben muss.

19 a) Für den Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft, wie er im Streitfall erfolgt ist, gelten gemäß § 9 Satz 1 UmwStG 2006 die Vorschriften der §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG 2006 entsprechend. Infolge des fingierten Vermögensübergangs ergibt sich ein Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang und dem Wert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (§ 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2006). Anteile an der übertragenden Körperschaft i.S. des § 17 des Einkommensteuergesetzes (EStG), die an dem steuerlichen Übertragungsstichtag nicht zu einem Betriebsvermögen eines Gesellschafters der übernehmenden Personengesellschaft oder einer natürlichen Person gehören, gelten für die Ermittlung des Gewinns als an diesem Stichtag in das Betriebsvermögen des übernehmenden Rechtsträgers mit den Anschaffungskosten eingelegt (§ 5 Abs. 2 UmwStG 2006). Ein Übernahmegewinn vermindert sich oder ein Übernahmeverlust erhöht sich um die Bezüge, die nach § 7 UmwStG 2006 zu den Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören (§ 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006).

20 Ergibt sich bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses nach § 4 Abs. 4 und Abs. 5 UmwStG 2006 ein Übernahmeverlust, ist ein auf eine natürliche Person entfallender Übernahmeverlust gemäß § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 zur Hälfte (seit dem Jahr 2009 in Höhe von 60 v.H.), höchstens in Höhe der Hälfte (seit dem Jahr 2009 in Höhe von 60 v.H.) der Bezüge i.S. des § 7 UmwStG 2006 zu berücksichtigen; ein danach verbleibender Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz. Ein Übernahmeverlust bleibt gemäß § 4 Abs. 6 Satz 5 Halbsatz 2 UmwStG

2006 vollständig außer Ansatz, soweit die Anteile an der übertragenden Körperschaft innerhalb der letzten fünf Jahre vor dem steuerlichen Übertragungsstichtag entgeltlich erworben wurden.

21 b) Nach diesen Maßstäben hat das FA im Ergebnis zu Recht den auf den Kläger entfallenden Übernahmeverlust außer Ansatz gelassen. Dies ergibt sich allerdings bereits aus § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006; für die Anwendung des § 4 Abs. 6 Satz 5 Halbsatz 2 UmwStG 2006 verbleibt daher kein Raum.

22 Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass der Kläger an der übertragenden I-GmbH in Höhe von 40 v.H. i.S. des § 17 EStG beteiligt war. Aus der Gegenüberstellung der Wirtschaftsgüter, welche nach der Ausübung des Wertansatzwahlrechts zu Buchwerten gemäß § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 von der übertragenden I-GmbH auf die übernehmende Beigeladene übergingen, und den Anschaffungskosten der fiktiv eingelegten Beteiligung des Klägers an der I-GmbH (§ 5 Abs. 2 UmwStG 2006) ergab sich für den Kläger ein Übernahmeverlust in Höhe von 170.000 €. Dieser bleibt nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 jedoch vollständig außer Ansatz, weil keine Bezüge i.S. des § 7 UmwStG 2006 angefallen sind.

23 c) Eine einschränkende Auslegung des § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 mit dem Ziel, den Übernahmeverlust des Klägers zu berücksichtigen, kommt nicht in Betracht.

24 aa) Eine teleologische Reduktion zielt darauf ab, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. März 2003 IV R 42/00, BFHE 202, 438, BStBl II 2003, 798; vom 26. Juni 2007 IV R 9/05, BFHE 219, 173, BStBl II 2007, 893). Gegenüber einer teleologischen Reduktion ist besondere Zurückhaltung geboten. Sie kann nur in Betracht kommen, wenn die auf den Wortlaut abstellende Auslegung zu einem sinnwidrigen Ergebnis führen würde (BFH-Urteil in BFHE 202, 438, BStBl II 2003, 798, unter 2.c der Gründe, m.w.N.).

25 bb) Die vom Kläger begehrte teleologische Reduktion des § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 widerspräche den Zielen, die der Gesetzgeber mit dieser auf die (im Streitjahr 2007) Hälfte der Bezüge i.S. des § 7 UmwStG 2006 beschränkten Berücksichtigung eines Übernahmeverlustes verfolgt.

26 Sinn und Zweck der Regelung ist es, eine Einmalbesteuerung bei Umwandlungsvorgängen unter Geltung des Halbeinkünfteverfahrens auf Dauer zu gewährleisten. Dies folgt aus der Entstehungsgeschichte der Vorschriften zur Behandlung von Übernahmeverlusten, die seit dem UmwStG 1995 mehrmals geändert worden sind.

27 (1) Nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 führte ein nach Anwendung des § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 verbleibender Übernahmeverlust zur Aufstockung der Wertansätze der übergegangenen Wirtschaftsgüter in der Bilanz der Personengesellschaft einschließlich der Ergänzungsbilanzen für ihre Gesellschafter bis zu den Teilwerten der Wirtschaftsgüter. Ein darüber hinausgehender Betrag minderte den Gewinn, soweit er nicht als Anschaffungskosten der übernommenen immateriellen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwerts zu aktivieren war. Diese Regelungen ermöglichten es, die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft als steuereffizientes Erwerbermodell auszugestalten (vgl. z.B. Blümich/Klingberg, § 4 UmwStG 1995 Rz 34; Kessler/Schmidt, Der Betrieb --DB-- 2000, 2088), d.h. der Erwerber einer Kapitalgesellschaftsbeteiligung konnte durch die Umwandlung der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft seine über dem Buchwert liegenden höheren Anschaffungskosten in erhöhtes Abschreibungspotenzial für die Wirtschaftsgüter umwandeln.

28 (2) Mit dem Gesetz zur Fortsetzung der Unternehmenssteuerreform (UntStRFoG) vom 29. Oktober 1997 (BGBl I 1997, 2590) wurden § 4 Abs. 5 und Abs. 6 UmwStG 1995 überarbeitet. Danach blieb ein Übernahmeverlust außer Ansatz, soweit er auf einem negativen Wert des übergegangenen Vermögens beruhte (§ 4 Abs. 5 Satz 1 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRFoG). Ein nach Wertaufstockung verbliebener Übernahmeverlust war zu aktivieren und auf 15 Jahre gleichmäßig abzuschreiben, soweit er nicht als Anschaffungskosten der übernommenen immateriellen Wirtschaftsgüter einschließlich eines Geschäfts- oder Firmenwertes zu aktivieren war (§ 4 Abs. 6 Satz 2 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRFoG).

29 (3) Durch § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (StSenkG 2001/2002) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433), der lautete: "Ein Übernahmeverlust bleibt außer Ansatz", vollzog der Gesetzgeber hinsichtlich der vollständigen Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes einen Systemwechsel, der in seiner Grundkonzeption auch § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 zugrunde liegt.

30 Nach den Gesetzesmaterialien zum StSenkG 2001/2002 wurde mit der Neufassung des § 4 Abs. 6 UmwStG vor dem

Hintergrund der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens (jetzt Teileinkünfteverfahren) bezweckt, eine "Einmalbesteuerung" der im Betriebsvermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherzustellen. Das Verlustabzugsverbot des § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des StSenkG 2001/2002 sollte verhindern, dass der Veräußerer die Beteiligung steuerfrei oder zur Hälfte steuerfrei veräußert, während der Erwerber in Höhe des Übernahmeverlustes die stillen Reserven in den Wirtschaftsgütern aufdeckt und neues Abschreibungsvolumen schafft, ohne später seinerseits einen Veräußerungsgewinn zu versteuern, weil die stillen Reserven bereits zuvor aufgedeckt wurden (vgl. den Gesetzentwurf der Fraktionen SPD und Bündnis 90/Die Grünen, Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BTDrucks 14/2683, S. 128 zu Art. 5 zu Nr. 1 Buchst. a). Es sollte dem --nach § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des UntStRFoG möglichen-- sog. Step-Up-Modell der Boden entzogen werden (vgl. Förster/ van Lishaut, Finanz-Rundschau --FR-- 2000, 1189, 1193; Korn/ Strahl, Kölner Steuerdialog 2000, Nr. 10, 12582, 12606; Stegner/Heinz, GmbH-Rundschau --GmbHR-- 2001, 54, 56). Bei einer teleologischen Reduktion des § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 würde dieser Normzweck nicht erreicht werden.

31 d) Die das Kapitalkonto seiner Kommanditbeteiligung an der Beigeladenen übersteigenden Anschaffungskosten des Klägers für seine Beteiligung an der I-GmbH können auch nicht in einer Ergänzungsbilanz des Klägers bei der Beigeladenen aktiviert und in Form von Absetzungen auf diese Bilanzwerte mindernd geltend gemacht werden.

32 Die Bildung einer solchen Ergänzungsbilanz ist nach der Regelungssystematik der §§ 3 ff. UmwStG 2006 i.V.m. § 9 Satz 1 UmwStG 2006 ausgeschlossen. Ergänzungsbilanzen sind zu bilden, um Wertansätze in der Steuerbilanz (= Gesamthandsbilanz) der Mitunternehmerschaft 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.). Bezugsgrößen sind einerseits das anteilige Eigenkapital an der Mitunternehmerschaft und andererseits die Anschaffungskosten bzw. die Tauschwerte der in die Mitunternehmerschaft eingebrachten Wirtschaftsgüter (vgl. BFH-Urteil vom 12. Juli 2012 IV R 39/09, BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728, m.w.N.). Die Bildung einer Ergänzungsbilanz käme im Streitfall daher nur in Betracht, wenn die formwechselnde Umwandlung als ein tauschähnlicher Anschaffungsvorgang zu verstehen wäre. Aus § 4 Abs. 4 Satz 1 i.V.m. § 5 Abs. 2 UmwStG 2006 folgt aber, dass der Gesetzgeber die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft auch für den i.S. des § 17 EStG Beteiligten nicht als Tausch ansieht, sondern insoweit eine Einlage fingiert.

33 e) Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes nach § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG.

34 aa) Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte tatbestandlich zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird für den Bereich des Steuerrechts und insbesondere für den des Einkommensteuerrechts vor allem durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit begrenzt (vgl. z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224, unter D.I., m.w.N.). Im Interesse der verfassungsrechtlich gebotenen Lastengleichheit hat sich der Gesetzgeber dafür entschieden, die objektive finanzielle Leistungsfähigkeit nach dem Saldo aus den Erwerbseinnahmen einerseits und den beruflichen Erwerbsaufwendungen andererseits zu bemessen (objektives Nettoprinzip; vgl. BVerfG-Beschluss vom 11. November 1998 2 BvL 10/95, BVerfGE 99, 280). Das BVerfG hat bisher offengelassen, ob dieses objektive Nettoprinzip, wie es in § 2 Abs. 2 EStG zum Ausdruck kommt, Verfassungsrang hat; jedenfalls kann der Gesetzgeber dieses Prinzip bei Vorliegen gewichtiger Gründe durchbrechen und sich dabei generalisierender, typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter D.III.1.a, m.w.N.). Danach bedürfen Ausnahmen von der folgerichtigen Umsetzung der mit dem objektiven Nettoprinzip getroffenen Belastungsentscheidung eines besonderen, sachlich rechtfertigenden Grundes (z.B. BVerfG-Urteil vom 9. Dezember 2008 2 BvL 1/07, 2 BvL 2/07, 2 BvL 1/08, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210, unter C.I.3.a, m.w.N.).

35 Als besondere sachliche Gründe für Ausnahmen von einer folgerichtigen Umsetzung und Konkretisierung des objektiven Nettoprinzips erkennt das BVerfG neben außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszwecken auch Typisierungs- und Vereinfachungserfordernisse an (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 224, unter D.I., m.w.N.). Dabei sind die Anforderungen an eine zulässige Typisierung durch die Rechtsprechung des BVerfG geklärt (vgl. z.B. BVerfG-Beschluss vom 26. Oktober 2004 2 BvR 246/98, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2005, 56, unter II.). So muss der Gesetzgeber realitätsgerecht typisieren und die Grenzen verhältnismäßiger, insbesondere zumutbarer Belastung der Betroffenen wahren. Für die gleichheitsrechtliche Abwägung fällt hierbei insbesondere auch ins Gewicht, wieweit dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eröffnet ist, zwischen verschiedenen Begünstigungs- oder Belastungsalternativen zu wählen (BVerfG-Beschluss in HFR 2005, 56, unter II., m.w.N.).

36 bb) Die Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes, die im Streitfall dazu führt, dass Anschaffungskosten des Klägers für die Anteile an der formwechselnden I-GmbH in Höhe von 170.000 € endgültig verlorengehen, stellt eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips dar, weil die zu den Erwerbsaufwendungen gehörenden Anschaffungskosten der mit der Umwandlung untergehenden Kapitalbeteiligung endgültig nicht mehr abgezogen werden können.

37 cc) Diese Durchbrechung ist jedoch sachlich gerechtfertigt. Der Gesetzgeber hält sich mit der Vorschrift des § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 innerhalb seiner Typisierungsbefugnis, so dass dahinstehen kann, ob das objektive Nettoprinzip Verfassungsrang hat.

38 (1) Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens die systematische Grundentscheidung getroffen, Gewinne der Körperschaften einer Gesamtbelastung zu unterwerfen, die typisierend der Einkommensteuerbelastung anderer Einkünfte entspricht (vgl. BTDrucks 14/2683, S. 94 f.). Es ist daher ein legitimes Ziel, dass der Gesetzgeber im Kontext der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens typisierend eine Einmalbesteuerung der im Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft vorhandenen stillen Reserven sicherstellen wollte.

39 (2) Die vom Gesetzgeber gewählte Typisierung zur Sicherstellung des von ihm beabsichtigten Ziels bewegt sich innerhalb der vom Gleichheitssatz gezogenen Grenzen.

40 (a) Der Gesetzgeber hat für seine Typisierung keinen atypischen Fall als Leitbild gewählt. Er ist davon ausgegangen, dass die Beteiligung an der Körperschaft --bei vorhandenen stillen Reserven-- nach dem Systemwechsel im Grundsatz entweder steuerfrei (vgl. § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des StSenkG 2001/2002) oder zur Hälfte steuerfrei (vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a bis c und j EStG i.d.F. des StSenkG 2001/2002) veräußert werden kann. Dies ist nicht zu beanstanden.

41 (b) § 4 Abs. 6 UmwStG 1995 i.d.F. des StSenkG 2001/2002 weist zwar in verschiedenen Bereichen überschießende Tendenzen auf, so z.B. beim sog. Erwerberfall bei vorhandenen stillen Reserven. In diesen Fällen kommt es nicht nur zur gewollten "Einmalbesteuerung", sondern zu einer "Eineinhalbfachbesteuerung" der stillen Reserven (vgl. Stegner/Heinz, GmbHR 2001, 54, 59; Förster/van Lishaut, FR 2000, 1189, 1194). Auch im Streitfall bleibt der Beteiligungsaufwand zur Gänze und nicht nur in den Grenzen des Halbeinkünfteverfahrens unberücksichtigt.

42 (c) Das in § 4 Abs. 6 UmwStG 2006 vorgesehene Verlustabzugsverbot ist aber gleichwohl verfassungsrechtlich gerechtfertigt.

43 (aa) Die Ursachen einer Verlustentstehung sind sehr unterschiedlich. Das vom Gesetzgeber angestrebte Ziel, eine "Einmalbesteuerung" der stillen Reserven sicherzustellen, ließe sich --wenn überhaupt-- nur um den Preis sehr komplizierter gesetzlicher Regelungen erreichen. Dabei bestünde die weitere Schwierigkeit, die Ausnahmen vom Verlustabzugsverbot punktgenau und gestaltungsfest zu fassen. Daher rechtfertigen im Ergebnis Vereinfachungserfordernisse die vom Gesetzgeber gewählte Lösung (so im Ergebnis auch van Lishaut in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 4 Rz 126).

44 Zudem ist der gesetzgeberische Gestaltungsspielraum umso größer, je mehr rechtlichen Gestaltungen zugängliche Lebensverhältnisse geregelt werden. So verhält es sich bei § 4 Abs. 6 UmwStG 2006. Die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder auf das Einzelunternehmen einer natürlichen Person ist ein Lebensvorgang, der vielfältigen Gestaltungen zugänglich ist.

45 (bb) Hinzu kommt, dass dem Kläger die Möglichkeit eröffnet war, zwischen verschiedenen Belastungsalternativen zu wählen.

46 Der Kläger hätte zum einen die auf den stillen Reserven der Wirtschaftsgüter der I-GmbH durch die Wirkungsweise des § 4 Abs. 6 Satz 4 UmwStG 2006 lastende latente Einkommensteuer beim Erwerb der Anteile kaufpreismindernd berücksichtigen können (vgl. Kessler/Schmidt, DB 2000, 2088, 2093; Förster/ van Lishaut, FR 2000, 1189, 1194). Alternativ hätte er mit A im Kaufvertrag vom 21. November 2006 eine Ausgleichsklausel vereinbaren können, durch die A den Kläger von den im Zuge der Umwandlung eintretenden steuerrechtlichen Nachteilen freistellt. Mit dem Verzicht auf eine solche Vereinbarung hat der Kläger insoweit das vorhandene Steuerrisiko übernommen. Zum anderen kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass die von dem Kläger gerügte Nichtberücksichtigung des Übernahmeverlustes letztlich Folge des noch von den Gesellschaftern der formwechselnden Kapitalgesellschaft mit Zustimmung des Klägers gewählten Buchwertansatzes der übergehenden Wirtschaftsgüter in deren steuerlicher

Schlussbilanz ist. Der Verlust von Anschaffungskosten für die Beteiligung an der übertragenden I-GmbH hätte im Rahmen des Formwechsels durch den Ansatz der gemeinen Werte der Wirtschaftsgüter und der damit verbundenen Aufdeckung der stillen Reserven verhindert werden können. Dem Übertragungsgewinn bei der I-GmbH hätte ein auf der Ebene der übernehmenden Beigeladenen entsprechend höheres Abschreibungspotenzial gegenübergestanden. Darüber hinaus hätte der Kläger den mit dem Formwechsel verbundenen steuerlichen Rechtsfolgen ausweichen können, indem er dem Umwandlungsbeschluss gemäß § 207 UmwG widersprochen und gegen eine angemessene Abfindung seine Kapitalbeteiligung vor dem erfolgten Formwechsel an den formwechselnden Rechtsträger, die I-GmbH, hätte veräußern können. In diesem Fall hätte er die in den Kapitalanteilen enthaltenen stillen Reserven unter Anwendung des Halbeinkünfteverfahrens steuerpflichtig realisieren können. Auf diese Option hat der Kläger jedoch im Kaufvertrag verzichtet. Alternativ hätte er neben dem in § 207 UmwG eingeräumten Widerspruchsrecht die Möglichkeit gehabt, die Anteile an der I-GmbH vor deren Umwandlung "freihändig" zu veräußern und sodann die Mitunternehmeranteile an der formwechselnd errichteten Beigeladenen zurück zu erwerben (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728). Zudem hätte der Kläger die Option gehabt, sich erst nach dem Formwechsel an der Beigeladenen zu beteiligen. Zivilrechtlich war die Mitwirkung des Klägers an der durchgeführten Umwandlung daher vermeidbar; es bestand zudem die Möglichkeit verschiedener Ausweichgestaltungen.

47 2. Der Hilfsantrag ist ebenfalls unbegründet. Das FA hat zu Recht die ursprünglichen Anschaffungskosten des Klägers für den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der I-GmbH bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) an der Beigeladenen nicht abgezogen.

48 a) 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. BFH-Urteil in BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728, m.w.N.). 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). Dies gilt auch für die Ermittlung des Gewinns oder Verlustes aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils an einer Personengesellschaft nach vorangegangener formwechselnder Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in die Personengesellschaft.

49 b) Dementsprechend sind von dem an den Kläger für die Übertragung seiner Mitunternehmeranteile geleisteten Kaufpreis in Höhe von 180.000 € lediglich der Betrag seines Kapitalkontos von 10.000 € und die Veräußerungskosten in Höhe von 7.774 € abzuziehen.

50 c) Die Anschaffungskosten des Klägers für den Erwerb der Gesellschaftsanteile an der formwechselnd umgewandelten I-GmbH können bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile (Kommanditanteile) an der Klägerin nicht abgezogen werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 238, 353, BStBl II 2012, 728).

51 Werden die von der formwechselnden Kapitalgesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Personengesellschaft --wie vorliegend-- mit dem Buchwert fortgeführt, bestimmt sich der Anteil des Klägers als Gesellschafter an der Beigeladenen ausschließlich nach dem Buchwert der (Mitunternehmer-)Beteiligung. Sein Anteil an der Personengesellschaft bestimmt das Kapitalkonto seines Mitunternehmeranteils zum steuerlichen Übertragungsstichtag.

52 Die Anschaffungskosten des Klägers für die Anteile an der I-GmbH waren bereits Bestandteil der Ermittlung des Übernahmeergebnisses (§ 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 2006) für die Beigeladene und können deshalb bei der Ermittlung des Gewinns aus der Veräußerung der streitbefangenen Kommanditanteile nicht erneut berücksichtigt werden.

53 3. Über einen etwaigen Erlass aus Gründen der sachlichen Billigkeit hat der Senat nicht zu entscheiden, da ein solcher nicht Gegenstand des Revisionsverfahrens ist.

54 4. Nach diesen Grundsätzen hat das FG die Klagen zu Recht abgewiesen. Die Revision des Klägers ist zurückzuweisen.

55 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht aus Billigkeitsgründen zu erstatten (§ 139 Abs. 4 FGO). Diese hat keine Sachanträge gestellt oder anderweitig das Verfahren wesentlich gefördert (vgl. BFH-Beschluss vom 11. Februar 2014 III B 16/13, BFH/NV 2014, 673).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de