Urteil vom 11. Juli 2019, I R 13/18

Gewerbesteuerpflicht des Einbringungsgewinns II

ECLI:DE:BFH:2019:U.110719.IR13.18.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 22 Abs 2, GewStG § 7 S 1, GewStG § 7 S 2, GewStG VZ 2010

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 20. März 2018, Az: 1 K 1/16

Leitsätze

Bringt eine natürliche Person ihren gesamten Anteil an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft zum Buchwert ein und veräußert diese einen miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteil innerhalb der Sperrfrist, so unterliegt der hierdurch ausgelöste Einbringungsgewinn II nicht der Gewerbesteuer, wenn auch die Einbringung zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 21.03.2018 - 1 K 1/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, ist durch Verschmelzung Gesamtrechtsnachfolgerin der A KG geworden.

2 Bis zum 17.05.2010 waren an der A KG als Komplementärin die C GmbH (Komplementär-GmbH) und als Kommanditisten die Eheleute B mit einer Kapitaleinlage von je 53.550 € (je 25,5 %) sowie die D GmbH mit einer Kapitaleinlage von 102.900 € (49 %) beteiligt. Die Kommanditisten waren zugleich Gesellschafter zweier Kapitalgesellschaften. So hielten die Eheleute B je 6.400 € des 25.100 € betragenden Stammkapitals der Komplementär-GmbH, die restlichen 12.300 € entfielen auf die D GmbH. An der E GmbH waren die Kommanditisten mit nahezu identischen Quoten beteiligt. Die Beteiligungen gehörten zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen II der Kommanditisten der A KG.

3 Am 18.03.2010 hatten die Eheleute B bereits die F GmbH gegründet, deren Geschäftsanteile sie zu gleichen Teilen hielten.

4 Mit notariellem Übertragungsvertrag vom 17.05.2010 brachten die Eheleute B ihre Gesellschaftsanteile an der A KG, der Komplementär-GmbH und der E GmbH zum Zwischenwert gegen Gewährung neuer Gesellschaftsanteile nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr (2010) geltenden Fassung (UmwStG 2006) in die F GmbH ein. Darüber hinaus legten die Eheleute B zuvor begründete Optionsrechte in die F GmbH ein, die den Eheleuten B insbesondere das Recht gewährten, ihre gesamten Gesellschaftsanteile in Bezug auf die A KG der D GmbH mit Wirkung auf den 30.06.2010 zu einem näher vereinbarten Preis anzudienen.

5 Mit Vertrag vom 17.05.2010 übte die F GmbH diese Optionsrechte aus und veräußerte die eingebrachten Kommanditanteile an der A KG sowie die eingebrachten Geschäftsanteile an der Komplementär-GmbH und der E GmbH mit Wirkung zum 30.06.2010 an die D GmbH.

6 Die Beteiligten gingen übereinstimmend davon aus, dass aufgrund der Veräußerung der Geschäftsanteile an der E GmbH durch die F GmbH gemäß § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 ein Einbringungsgewinn II (EBG II) in Höhe von ... € entstanden war.

7 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erfasste den EBG II gemäß § 3 Nr. 40 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) zu 60 % bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags.

8 Das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage statt.

9 Mit seiner Revision rügt das FA eine Verletzung von § 7 des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) und § 22 UmwStG 2006.

10 Es beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.

11 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass im Streitfall der EBG II nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

13 1. Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt oder vermindert um die in §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Hinzurechnungen und Kürzungen. Dieser Gewinn ist um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Zweck der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Gewerbebetrieb bezogenen Sachsteuer übereinstimmen. Zu diesen --herauszurechnenden-- Bestandteilen gehören Gewinne, die nicht dem laufenden Betrieb, sondern dessen Aufgabe oder Veräußerung zuzuordnen sind. Aus dem Fiskalzweck der Gewerbesteuer als einer auf den tätigen Betrieb bezogenen Sachsteuer folgt, dass Gewinne aus der Veräußerung oder Aufgabe eines Gewerbebetriebs oder eines Teilbetriebs bei einem Einzelgewerbetreibenden oder einer Personengesellschaft --nicht aber bei einer Kapitalgesellschaft-- bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auszuscheiden sind, wenn damit die endgültige Einstellung der gewerblichen Betätigung verbunden ist (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, vgl. z.B. Urteile vom 18.12.2014 - IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520; vom 01.02.1979 - IV R 219/75, BFHE 127, 410, BStBl II 1979, 444; vom 02.07.1981 - IV R 136/79, BFHE 134, 23, BStBl II 1981, 798). Lediglich soweit der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmerschaft, eines Mitunternehmeranteils und des Anteils eines persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligtem Mitunternehmer entfällt, gehört er zum Gewerbeertrag (§ 7 Satz 2 GewStG).

14 2. Soweit im Rahmen einer Sacheinlage (§ 20 Abs. 1 UmwStG 2006) oder des Anteilstausches (§ 21 Abs. 1 UmwStG 2006) unter dem gemeinen Wert eingebrachte Anteile innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt durch die übernehmende Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar veräußert werden und soweit beim Einbringenden der Gewinn aus der Veräußerung dieser Anteile im Einbringungszeitpunkt nicht nach § 8b Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes steuerfrei gewesen wäre, ist der Gewinn aus der Einbringung im Wirtschaftsjahr der Einbringung rückwirkend als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern (EBG II); § 16 Abs. 4 und § 34 EStG sind nicht anzuwenden (§ 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006).

15 3. Bei Anwendung dieser gesetzlichen Vorgaben ist der im Streitfall entstandene EBG II nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Der Senat folgt damit der ganz herrschenden Meinung (Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 22 UmwStG Rz 324; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 8. Aufl., § 22 UmwStG Rz 136; Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 22 Rz 151; Blümich/Nitzschke, § 22 UmwStG 2006 Rz 80a; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 22 UmwStG Rz 80g; Weiss/Brühl, Der Betrieb 2018, 1548; Unterberg, GmbH-Rundschau 2018, 875; Pitzal, Deutsches Steuerrecht 2018, 985; Franke in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 7 Rz 77).

16 a) Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit darüber, dass die mit Wirkung zum 30.06.2010 vollzogene

Veräußerung der Anteile an der E GmbH durch die F GmbH einen rückwirkend zu besteuernden EBG II i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 ausgelöst hat. Die veräußerten E-Anteile hatte die F GmbH zuvor als übernehmende Gesellschaft im Rahmen der von den Eheleuten B getätigten Einlage ihrer jeweiligen Mitunternehmeranteile an der A KG erhalten (miteingebrachte Kapitalgesellschaftsanteile i.S. des § 22 Abs. 2 Satz 1 Variante 1 UmwStG 2006). Dass die Veräußerung bereits das erste Jahr der sog. Sperrfrist betraf, ändert an der Tatbestandsmäßigkeit des Vorganges nichts.

17 b) Für die Ansicht, den EBG II nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen, spricht bereits der Wortlaut und der systematische Zusammenhang des § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006. Die Vorschrift ordnet --nach Maßgabe ihrer Tatbestandsvoraussetzungen-- als Folge davon, dass mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 07.12.2006 (BGBl I 2006, 2782, BStBl I 2007, 4) auch die früheren Sonderbestimmungen zur Besteuerung einbringungsgeborener Anteile abgelöst wurden, die rückwirkende Erhöhung des durch die Einbringung der Anteile erzielten Gewinns an (BTDrucks 16/2710, S. 48). Dies legt nahe, dass dieser Gewinn (EBG II) auch gewerbesteuerrechtlich den Rechtsregeln unterworfen ist, die für eine Gewinnrealisierung im Zeitpunkt der Einbringung zum Tragen gekommen wären. Hierfür spricht auch, dass abweichend von anderen Regelungsbereichen des Umwandlungssteuergesetzes (s. z.B. §§ 18, 23 Abs. 5 UmwStG 2006) der Gesetzgeber für die gewerbesteuerrechtliche Behandlung des EBG II keine sondergesetzliche Anweisung getroffen hat.

18 c) Dass hiernach der EBG II im Streitfall, d.h. mit Rücksicht auf die ursprüngliche Beteiligung einer natürlichen Person an der gewerblich tätigen Mitunternehmerschaft sowie die Zugehörigkeit der miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteile zum gewerblichen Vermögen der Mitunternehmerschaft (hier: Sonderbetriebsvermögen II), nicht der Gewerbesteuer unterliegt, weil die Einbringung des Kapitalgesellschaftsanteils auch bei Ansatz des gemeinen Werts keine Gewerbesteuer ausgelöst hätte, entspricht des Weiteren Sinn und Zweck des Umwandlungssteuergesetzes.

19 In der Begründung des SEStEG wird ausgeführt, dass es Sinn und Zweck der §§ 20 ff. UmwStG 2006 sei, im Interesse der Erleichterung von Unternehmensumstrukturierungen ein einheitliches System für die steuerliche Behandlung von Einbringungsfällen zu schaffen, das Doppelbesteuerungen von stillen Reserven weitgehend vermeidet. Es solle jedoch auch weiterhin sichergestellt werden, dass die im Zeitpunkt der Betriebseinbringung aufgelaufenen und auf die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft übertragenen stillen Reserven bei einer Veräußerung der Anteile der (vollen) Besteuerung unterliegen (BTDrucks 16/2710, S. 42). Auch hiernach kann der Senat keinen sachlichen Grund erkennen, die auf die erhaltenen Anteile übertragenen stillen Reserven erstmalig mit Gewerbesteuer zu belasten, wenn diese bei Realisation im Rahmen der Einbringung keinem gewerbesteuerlichen Zugriff unterlegen hätten. Dies widerspräche zudem der grundsätzlichen Zielsetzung der Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes, die als steuerrechtliche Lenkungsnormen betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierungen begünstigen, nicht aber als Fiskalzwecknormen Besteuerungsansprüche begründen wollen, die es ansonsten nicht gäbe.

20 4. Die Einwendungen des FA rechtfertigen keine andere Beurteilung.

21 a) Das FA geht im Streitfall von einer Gewerbesteuerpflicht des EBG II aus. Nach seiner Auffassung besteuere der EBG II selektiv lediglich die Veräußerung der miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteile (an der E GmbH) und nicht die Veräußerung des gesamten Mitunternehmeranteils. Besteuerungsrelevant sei damit ein Einzel-Wirtschaftsgut (GmbH-Beteiligung), auch wenn dieses ursprünglich zu einer Sachgesamtheit (Mitunternehmeranteil) gehört habe. Da schließlich auch bei einer isolierten Veräußerung der zum Sonderbetriebsvermögen II gehörenden Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft durch das Ehepaar B als Mitunternehmer Gewerbesteuer ausgelöst worden wäre (vgl. BFH-Urteil vom 03.04.2008 - IV R 54/04, BFHE 220, 495, BStBl II 2008, 742), sei die Gewerbesteuerpflicht des EBG II auch sachlich zu rechtfertigen.

22 b) Diese Sichtweise ist jedoch fiktiv und deshalb zurückzuweisen. Sie entspricht weder den tatsächlichen noch den rechtlichen Gegebenheiten.

23 aa) Rechtlich kommt es allein auf die Besteuerung des Einbringungsvorgangs ("Gewinn aus der Einbringung") an. Die Veräußerung der miteingebrachten Anteile innerhalb der Sperrfrist durch die übernehmende Gesellschaft ist lediglich das auslösende Moment für die (rückwirkende) Besteuerung des Einbringungsvorganges beim Einbringenden. Auch der Gesetzeswortlaut ("ist der Gewinn aus der Einbringung ... als Gewinn des Einbringenden aus der Veräußerung von Anteilen zu versteuern") steht dieser Betrachtung nicht entgegen.

24 bb) Rein tatsächlich betrachtet ändert die Veräußerung des miteingebrachten Kapitalgesellschaftsanteils --mit der weiteren Folge der rückwirkenden Besteuerung des EBG II-- auch nichts daran, dass, wie der Streitfall zeigt, der ursprüngliche (Mit-)Unternehmer seine gewerbliche Tätigkeit mit der Einbringung insgesamt eingestellt hat und dieser Vorgang die Gewerbesteuerfreiheit nach allgemeinen Grundsätzen gebietet. Schließlich ist es --wie aufgezeigt-- auch bei einer Veräußerung der miteingebrachten Anteile nach der Zielsetzung des Umwandlungssteuergesetzes nicht sachgerecht, einen EBG II gemäß § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 der Gewerbesteuer zu unterwerfen, obgleich die stillen Reserven bei der natürlichen Person, die den vollständig eingebrachten Mitunternehmeranteil bislang unmittelbar gehalten hatte, nicht gewerbesteuerrechtlich verstrickt waren.

25 c) Selbst wenn man mit dem FA für die Anwendung des § 22 Abs. 2 UmwStG 2006 nur auf den veräußerten Kapitalgesellschaftsanteil blicken wollte, so wäre jedenfalls die Rückwirkung auf den Einbringungszeitpunkt und damit der unmittelbare Zusammenhang mit der Einbringung des Mitunternehmeranteils, d.h. mit der Beendigung der gewerblichen Tätigkeit zu beachten. Für eine solche Konstellation hat der Senat aber bereits entschieden, dass die Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern (also z.B. auch einer einzelnen Kapitalgesellschaftsbeteiligung), die in einem engen Zusammenhang mit der Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung steht, von der gewerbesteuerrechtlichen Begünstigung der Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung mit erfasst wird (Senatsurteil vom 02.02.1972 - I R 217/69, BFHE 105, 35, BStBl II 1972, 470).

26 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de