Urteil vom 27. Oktober 2021, I R 39/19

Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG bei Formwechsel

ECLI:DE:BFH:2021:U.271021.IR39.19.0

BFH I. Senat

GewStG § 9 Nr 1 S 5 Nr 2, UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 3, UmwStG 2006 § 23 Abs 1, UmwStG 2006 § 25 S 1, GewStG § 9 Nr 1 S 2, GewStG VZ 2011

vorgehend FG Köln, 10. Juli 2019, Az: 13 K 2469/17

Leitsätze

Im Rahmen einer normspezifischen Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG sind die Wertungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 einzubeziehen. Liegen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 vor, ist für die Frage, wann der betreffende Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 Halbsatz 2 GewStG in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs (als übernehmende Gesellschaft) "überführt" oder "übertragen" worden ist, auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem er in das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft gelangt ist.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 11.07.2019 - 13 K 2469/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine 2005 zunächst in der Rechtsform einer KG gegründete Objektgesellschaft. Ihre Gesellschafter waren seinerzeit die A-GmbH als Komplementärin ohne Einlage und die B-GmbH mit einer Kommanditeinlage von ... €. Gesellschaftszweck war der Erwerb, die Errichtung und die Vermietung von Grundstücken, Baulichkeiten und Anlagen aller Art sowie zugehöriger Nebengeschäfte. Tatsächlich hatte sie im Jahr der Gründung Grundstücke in X (Inland) erworben, Gebäude und Anlagen errichtet und für den Betrieb eines ...marktes an eine zum gleichen Konzern gehörende Gesellschaft vermietet. Ausweislich der Bilanzen für die Jahre bis 2010 erzielte sie nur Mieterträge aus der Nutzung des entsprechenden Objektes.

2 Mit Gesellschafterbeschluss vom 20.07.2011 wurde die Klägerin in eine GmbH umgewandelt. Steuerlicher Übertragungsstichtag war der 31.12.2010, 24:00 Uhr. Bereits vor dem Umwandlungsbeschluss hatte die Klägerin mit Notarvertrag vom 14.01.2011 das Objekt in X an einen fremden Dritten veräußert. Der aus dem Verkauf resultierende Veräußerungsgewinn in Höhe von ... € ist zwischen den Beteiligten unstreitig und wurde in der Buchführung ordnungsgemäß erfasst. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten der Immobilie erfolgte mit der Kaufpreiszahlung am 15.03.2011.

3 Mit Notarvertrag vom 10.03.2011 hatte die Klägerin außerdem von einer weiteren konzernangehörigen Gesellschaft Grundbesitz in Y (Inland) zu einem Kaufpreis von ... € erworben. Der Übergang von Besitz, Nutzen und Lasten wurde auf den 11.03.2011 vereinbart. Der zwischen der Grundstücksveräußerin und der ebenfalls konzernangehörigen Mieterin, der C-GmbH, bestehende Mietvertrag wurde übernommen und fortgeführt.

4 Im Rahmen ihrer für den Erhebungszeitraum 2011 (Streitjahr) abgegebenen Gewerbesteuererklärung deklarierte die

Klägerin einen Gewinn aus Gewerbebetrieb in Höhe von ... €, Entgelte für Schulden i.S. des § 8 Nr. 1 Buchst. a des Gewerbesteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) in Höhe von ... € sowie einen Kürzungsbetrag für die erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG in Höhe von ... €. Auf dieser Basis wurde zunächst erklärungsgemäß der Gewerbesteuermessbetrag mit ... € unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) festgesetzt.

5 Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertrat das Prüfungsfinanzamt demgegenüber die Auffassung, die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG stehe der Klägerin nicht zu. Dies folge aus § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG, wonach die Sätze 2 und 3 der Vorschrift nicht gelten, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus einem Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stille Reserven entfallen. Das Grundstück in X sei im Rahmen der Umwandlung in das Betriebsvermögen der Klägerin überführt worden. Dies ergebe sich aus dem gemäß § 25 des Umwandlungssteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UmwStG 2006) sinngemäß anwendbaren § 20 UmwStG 2006. Die bis zum Übertragungsstichtag entstandenen stillen Reserven berechnete das Prüfungsfinanzamt mit ... €. Bei dieser Berechnung wurde davon ausgegangen, dass zwischen dem Übertragungsstichtag, dem 31.12.2010, und dem notariellen Rechtsgeschäft am 14.01.2011 keine Wertveränderungen eingetreten seien. Daher müssten von der beantragten Kürzung für Grundstücksunternehmen in Höhe von ... € die bei der Übertragung vorhandenen stillen Reserven in Höhe von ... € abgezogen werden. Es verbleibe lediglich ein Kürzungsbetrag in Höhe von ... €.

6 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung des Prüfungsfinanzamtes an und erließ unter dem 21.02.2017 einen nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Gewerbesteuermessbescheid, mit dem der Messbetrag auf ... € festgesetzt wurde.

7 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin dagegen Klage vor dem Finanzgericht (FG) Köln, der das FG mit Urteil vom 11.07.2019 - 13 K 2469/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2019, 1697) stattgab.

8 Dagegen richtet sich die Revision des FA, mit der es die Verletzung von Bundesrecht geltend macht.

9 Es beantragt, das Urteil des FG Köln vom 11.07.2019 - 13 K 2469/17 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerfrei dahin erkannt, dass der Klägerin im Rahmen der Ermittlung ihres Gewinns aus Gewerbebetrieb der beantragte Kürzungsbetrag für die sog. erweiterte Kürzung bei Grundstücksunternehmen i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 2 und 3 GewStG in Höhe von ... € zu gewähren ist.

12 1. Nach übereinstimmender Auffassung beider Beteiligter sind sowohl der nach § 7 GewStG in Verbindung mit den Vorschriften des Einkommensteuer- und des Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn der Klägerin als auch die Hinzurechnungen nach § 8 GewStG zutreffend ermittelt worden. Der Senat sieht von eigenen Ausführungen dazu ab.

13 2. Das FG ist zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass die Klägerin im Streitjahr die Voraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG erfüllt hat, also ein Unternehmen war, das ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwaltet und genutzt hat.

14 Die ursprünglich als KG errichtete Klägerin ist in den gesetzlich zugelassenen zeitlichen Grenzen (§ 25 Satz 2 i.V.m. § 9 Satz 3 UmwStG 2006) rückwirkend auf den 31.12.2010, 24:00 Uhr in eine GmbH formgewechselt worden. Nach § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG 2006 waren deshalb das Einkommen und das Vermögen des Einbringenden (hier: der KG) und der übernehmenden Gesellschaft (hier: der entstehenden GmbH) auf Antrag so zu ermitteln, als ob das eingebrachte Betriebsvermögen mit Ablauf des steuerlichen Übertragungsstichtags auf die Übernehmerin

übergegangen wäre. Dies gilt, wie sich aus § 20 Abs. 5 Satz 2 UmwStG 2006 ergibt, grundsätzlich auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags.

15 Damit waren der Klägerin, obwohl sie erst im Verlauf des Streitjahres entstanden ist, die Vermietungen der vormaligen KG bezogen auf den Grundbesitz in X für die Zeit vom 01.01. bis einschließlich 14.03.2011 und bezogen auf den Grundbesitz in Y seit dem 11.03.2011 (jeweils Übergang bzw. Erwerb von Nutzen und Lasten) zuzurechnen. Die Klägerin erfüllt daher aufgrund der nach § 25 Satz 1 UmwStG 2006 entsprechend geltenden Fiktion des § 20 Abs. 5 UmwStG 2006 gleichermaßen qualitativ, quantitativ und auch zeitlich die Voraussetzung der ausschließlichen Verwaltung und Nutzung eigenen Grundbesitzes, weil eine zeitliche "Lücke", in der nur Kapitalvermögen verwaltet worden sein könnte, nicht besteht.

16 3. Nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG gilt Satz 2 der Regelung nicht, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stille Reserven entfallen. Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG im Streitfall nicht vorliegen, so dass der Satz 2 der Vorschrift zur Anwendung gelangt.

17 a) Der Gewerbeertrag der Klägerin enthält zunächst bezogen auf das Streitjahr einen Gewinn aus der veräußerungsbedingten Aufdeckung stiller Reserven aus Grundbesitz, da sie im Rahmen des vorgenommenen Formwechsels und bezogen auf das Grundstück in X den Buchwert nach § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 fortgeführt hatte, der unstreitig unter dem Teilwert lag.

18 b) Es fehlt allerdings unter den besonderen Umständen des Streitfalles daran, dass der betreffende Grundbesitz innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs "überführt" oder "übertragen" worden wäre.

19 aa) Der Senat folgt zunächst nicht der herrschenden Auffassung, wonach die genannten Begriffe sich am einkommensteuerrechtlichen Verständnis orientieren, einen Rechtsträgerwechsel mit Übergang des wirtschaftlichen Eigentums voraussetzen und der insoweit durch das UmwStG 2006 fingierte Vermögensübergang nur für Zwecke des Umwandlungssteuerrechts wirkt (so aber Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14.02.2017 - 6 K 6283/15, EFG 2017, 744; Wagner in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 9 Nr. 1 Rz 136; Schnitter in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 9 GewStG Rz 94; Gosch in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz 111b; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 1 Rz 217; Weiss, Die Unternehmensbesteuerung 2019, 708, 714; Korff/Erdem, Finanz-Rundschau --FR-- 2019, 1000, 1002; a.A. Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 9. Aufl., § 9 Nr. 1 Rz 35).

20 Es ist zwar zutreffend, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG keine Beschränkung im Hinblick auf die Rechtsform der übernehmenden Gesellschaft enthält und damit auch eine Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft erfasst (Dötsch/Pung, Der Betrieb 2005, 10, 14; Wagner, a.a.O.; Güroff, a.a.O.; Schnitter, a.a.O.; zweifelnd Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 219). Allerdings ist nicht erkennbar, warum sich die umwandlungssteuerrechtliche Rückwirkungsfiktion nach § 25 Satz 1 i.V.m. § 20 Abs. 5 UmwStG 2006 aufgrund der Regelung in § 25 Satz 2 UmwStG 2006 auf die Ermittlung der gewerbesteuerrechtlichen Bemessungsgrundlagen auswirken soll, während dies für den in § 25 Satz 1 UmwStG 2006 verankerten Rechtsgrundverweis (Senatsbeschluss vom 08.06.2011 - I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748) auf die §§ 20 bis 23 UmwStG 2006 und die dort geregelte Fiktion einer Vermögensübertragung nicht gelten soll. Das FG hat dazu zwar zutreffend darauf hingewiesen, dass es bei der genannten Übertragungsfiktion vorrangig darum geht, die steuerrechtlichen Folgen des Regimewechsels von der Personen- zur Kapitalgesellschaft abzubilden (Gosch, a.a.O.). Daraus ergibt sich aber nicht, dass die Fiktion allein auf das UmwStG 2006 beschränkt wäre und nur für umwandlungssteuer(ordnungs)rechtliche Zwecke Geltung entfalten sollte.

21 Der Senat hat insoweit für den Fall eines Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 25 UmwStG 1995 bereits entschieden, dass in diesem Fall nach der Regelungskonzeption des Umwandlungssteuergesetzes "aus steuerlicher Sicht" --abweichend vom Handelsrecht-- ein tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel stattfindet (Senatsurteile vom 19.10.2005 - I R 38/04, BFHE 211, 472, BStBl II 2006, 568; vom 25.11.2014 - I R 78/12, BFH/NV 2015, 523). Dieser steuerliche Rechtsträgerwechsel ist dann aber auch insgesamt im Bereich derjenigen Steuern zu beachten, für die der in § 25 Satz 1 UmwStG 2006 geregelte Verweis gilt, also die Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (vgl. Rabback in

Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 25 Rz 2; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 9. Aufl., § 25 UmwStG Rz 4).

22 bb) Die Klägerin kann sich aber auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 berufen, der im Streitfall über die nach § 25 Satz 1 UmwStG 2006 entsprechend anwendbare Verweisung in § 23 Abs. 1 UmwStG 2006 anwendbar ist (ebenso im Ergebnis Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O, § 9 GewStG Rz 94; Gosch, a.a.O.; Güroff, a.a.O.; Meding/Müller, Neue Wirtschafts-Briefe 2019, 3048, 3049). Im Rahmen einer normspezifischen Auslegung der Begriffe "Überführung" bzw. "Übertragung" in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG sind insoweit die Wertungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 einzubeziehen. Liegen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 vor, ist für die Frage, wann der betreffende Grundbesitz i.S. des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 Halbsatz 2 GewStG in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs (als übernehmende Gesellschaft) "überführt" oder "übertragen" worden ist, auf den Zeitpunkt abzustellen, zu dem er in das Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft gelangt ist.

23 aaa) Nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ist in den Fällen, in denen die Dauer der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist, der Zeitraum seiner Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen. Bei ertragsteuerrechtlichen Vorschriften, die eine bestimmte Besitzdauer voraussetzen und daher an einen Zeitraum anknüpfen, zählt danach für durch Sacheinlage (§§ 20 Abs. 1, 25 Satz 1 UmwStG 2006) übernommene Wirtschaftsgüter die Zugehörigkeit des Sacheinlagegegenstands ab dem (rückbezogenen) Übertragungsstichtag zum Betriebsvermögen der Übernehmerin zuzüglich der Besitzdauer im Betriebsvermögen beim Einbringenden (vgl. Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 23 Rz 82 und 84; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 23 UmwStG Rz 104; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, a.a.O., § 23 UmwStG Rz 30a). Diese sog. Besitzzeitanrechnung ist grundsätzlich auch für die Gewerbesteuer zu beachten (vgl. Senatsurteil vom 16.04.2014 - I R 44/13, BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303).

24 bbb) Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG keine zeitpunktbezogene Regelung vorsieht (zu § 9 Nr. 2a GewStG vgl. das Senatsurteil in BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303), sondern im Sinne einer Behaltefrist (vgl. BTDrucks 15/4050, S. 59; Gosch in Brandis/Heuermann, § 9 GewStG Rz 110) eine Regelung enthält, die auf die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen abstellt. Dies ergibt sich aus dem eindeutigen Normwortlaut, der sich auf Grundbesitz bezieht, der "innerhalb von drei Jahren" überführt oder übertragen worden ist.

25 ccc) Dem Wortlaut des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ist ein Ausschluss der Anwendung der §§ 25, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 nicht zu entnehmen. Auch aus den Gesetzesmaterialien lässt sich nicht schließen, dass § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG den Regelungen des UmwStG 2006 generell vorgehen sollte.

26 (1) § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG ist als spezielle Missbrauchsverhinderungsvorschrift in das Gesetz eingefügt worden, um die Umgehung der Gewerbesteuerpflicht bei solchen Kapitalgesellschaften zu verhindern, die Grundstücke vor der Veräußerung in grundstücksverwaltende Personengesellschaften eingebracht hatten (vgl. Güroff, a.a.O.; Schnitter in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 9 GewStG Rz 93; Roser in Lenski/Steinberg, a.a.O., § 9 Nr. 1 Rz 216; Korff/Erdem, FR 2019, 1000, 1002).

27 (2) Das FG hat insoweit zutreffend darauf hingewiesen, dass die Formulierung im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens angepasst und auf die zu verhindernden Missbrauchskonstellationen hin verengt worden ist. Insoweit war in den Anhörungen die Auffassung vertreten worden, der zunächst vorgesehene Text (vgl. BTDrucks 15/3677, S. 13 und 38) erfasse nicht nur Steuergestaltungen, sondern versage die erweiterte Kürzung bei grundstücksverwaltenden Personengesellschaften darüber hinaus auch für die Veräußerung von langjährigem Grundbesitz. Dieser Einwand führte sodann zu der hier zu beurteilenden Gesetzesfassung, mit der (nur) die inkriminierten Gestaltungen "punktgenauer" erfasst werden sollten (vgl. BTDrucks 15/4050, S. 59). Dem Gesetzgeber stand insoweit erkennbar die Vermeidung der Gewerbesteuerpflicht durch die Veräußerung von Einzelwirtschaftsgütern und unter Umgehung des § 6 Abs. 5 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) vor Augen; den Materialien lässt sich kein Hinweis darauf entnehmen, dass auch Umwandlungen als inkriminierte Gestaltungen angesehen worden wären. Wörtlich heißt es, es sei "möglich, die erweiterte Kürzung durch die nach § 6 Abs. 5 EStG eingeräumte steuerneutrale Übertragung bzw. Überführung des Grundbesitzes in einen grundstücksverwaltenden Gewerbebetrieb mit alsbaldiger Veräußerung des Grundbesitzes durch den Gewerbebetrieb in Anspruch zu nehmen" und es würden "diese Fallgestaltungen" durch die vorgeschlagene "punktgenauere" Formulierung verhindert. Diese Wertung hat der Senat bei der Normauslegung zu berücksichtigen; es ist nicht seine Aufgabe, im Rahmen der

Auslegung für einen (hinreichenden) verbleibenden Anwendungsbereich des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG in bestimmten Fallkonstellationen zu sorgen.

28 ddd) Belastbare Anhaltspunkte für eine teleologische Reduktion der §§ 25, 23 Abs. 1, 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 lassen sich den Materialien des UmwStG 2006 nicht entnehmen.

29 eee) Die vormalige KG hatte das streitbefangene Grundstück bereits 2005 erworben, so dass im Zeitpunkt der Veräußerung in 2011 die in § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 2 GewStG vorausgesetzte Besitzzeit von drei Jahren bei weitem überschritten war.

30 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de