
Datum: 15.12.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 4435/07
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:1215.12K4435.07.00

Rechtskraft: X R 40/10

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Kläger.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Gewerbesteuerpflicht eines Veräußerungsgewinns nach einer Vermögensverschmelzung.

2

Der Kläger war alleiniger Gesellschafter der A Unternehmensberatung GmbH (GmbH), die eine Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungspraxis betrieb. Mit Ablauf des 01.01.2001 wurde das Vermögen der GmbH im Wege der Verschmelzung auf den Kläger übertragen (notarieller Vertrag vom 14.12.2000 –Bl. 36 ff BP-Handakte).

3

Wenig später veräußerte der Kläger die Wirtschaftsprüfungs-/Steuerberatungspraxis mit Wirkung zum 02.01.2001 an die B & Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft (Übernahmevertrag vom 12.01.2001 –Bl. 50 ff BP-Handakte). Als Kaufpreis wurden 2.650.000,- DM vereinbart. Für die Übernahme des Mandantenstammes wurden 2.500.000,- DM, für das Inventar 150.000,- DM veranschlagt. Der Kaufpreis war am 02.01.2001 fällig und gemäß § 6 des Vertrages in der Weise zu leisten, dass ab dem 31.01.2001 auf Lebenszeit des Klägers, mindestens für 15 Jahre, monatliche Raten von 17.562,- DM gezahlt werden. Bei der Berechnung der Ratenhöhe gingen die Beteiligten lt. Vertrag von einer verbleibenden Lebenserwartung des Klägers (geb. am 00.00.1952) von 28,33 Jahren und einem Zinssatz von 7 % aus. Zur Sicherung der künftig fällig werdenden Teilbeträge verpflichtete sich die Erwerberin, eine selbstschuldnerische Bankbürgschaft beizubringen und einen Teil der

4

Rentenverpflichtung rückzudecken. Der Kläger kündigte an, der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft als Geschäftsführer zur Verfügung zu stehen. Zugleich trat er als Partner ohne Beteiligung am Kapital und am Ergebnis in die Partnerschaft ein (§ 7 des Übernahmevertrages -Bl. 55 BP-Handakte).

Ertragsteuerlich wählte der Kläger gem. § 24 Nr. 2 EStG die Besteuerung der Rentenzahlungen als nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Wegen der Verrechnung der Monatsraten mit dem Buchwert des veräußerten Betriebs erklärte er im Streitjahr aus dem Veräußerungsvorgang (noch) keine Einkünfte. Eine Gewerbesteuererklärung reichte er nicht ein.

5

Im Anschluss an eine Außenprüfung vertrat der Beklagte die Auffassung, dass die Differenz zwischen dem Barwert der Leibrente und dem Buchwert des übertragenen Vermögens (vgl. Anlage 3 zum BP-Bericht vom 23.01.2007) gem. § 18 Abs. 4 UmwStG gewerbesteuerpflichtig sei und erließ einen entsprechenden Gewerbesteuermessbetragsbescheid (Bescheid vom 02.04.2007).

6

Der dagegen erhobene Einspruch blieb erfolglos. In der Einspruchsentscheidung vom 25.10.2007 führte der Beklagte aus, der Veräußerungsvorgang werde von § 18 Abs. 4 UmwStG erfasst. Dem Gesetzeswortlaut könne nicht entnommen werden, dass sich die Gewerbesteuerpflicht nach der konkreten Zahlungsweise richte. Das für Zwecke der Einkommensteuer bestehende Wahlrecht könne wegen Vorrangs des § 18 Abs. 4 UmwStG nicht auf die Gewerbesteuer übertragen werden. Wegen der Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

7

Mit der fristgerecht erhobenen Klage macht der Kläger geltend, die Veräußerung eines Betriebes gegen Gewährung einer Leibrente werde nicht von § 18 Abs. 4 UmwStG erfasst. Eine Leibrente sei wagnisbehaftet, da die genaue Rentenlaufzeit ungewiss sei. Bei einer wagnisbehafteten Gegenleistung sei ertragsteuerlich grundsätzlich erst der jeweilige Rentenzufluss zu besteuern. Im Falle einer sofortigen Besteuerung würden noch nicht zugeflossene Beträge der Besteuerung unterworfen, ohne dass das Gesetz eine angemessene Steuerkorrektur für den Fall vorsehe, dass sich die der Berechnung zugrunde gelegte Lebenserwartung nicht realisiere.

8

§ 7 GewStG definiere als Gewerbeertrag den nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes zu ermittelnden Gewinn aus dem Gewerbebetrieb. Da im Streitjahr aufgrund der nachgelagerten Besteuerung einkommensteuerlich kein Gewinn angefallen sei, gebe es auch keinen gewerbesteuerlich zu erfassenden Gewerbeertrag; Einnahmen, die nach Einstellung des Betriebes erzielt würden, unterfielen nicht mehr der Gewerbesteuer.

9

Es sei auch nicht unangemessen, dass Veräußerungen gegen wiederkehrende Bezüge aus dem Anwendungsbereich des § 18 Abs. 4 UmwStG herausfielen. Denn die Vorschrift erfasse nur eine verwirklichte Steigerung der Leistungsfähigkeit innerhalb eines kurzen Zeitraumes von 5 Jahren. Bei einer Veräußerung gegen wiederkehrende Bezüge trete ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit demgegenüber zum größten Teil erst nach Ablauf von 5 Jahren ein.

10

Es treffe auch nicht zu, dass die verschmolzene GmbH in 2001 einen Veräußerungsgewinn hätte versteuern müssen, sofern sie selbst den Betrieb veräußert hätte. Der Erwerb der Leibrentenforderung hätte in 2001 "zu Anschaffungskosten" bilanziert werden müssen.

11

12

Wegen des weiteren Sachvortrages wird auf den Schriftsatz des Klägers vom 03.12.2007 Bezug genommen.

Der Kläger beantragt, 13

den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2001 vom 02.04.2007 und die hierzu ergangene 14
Einspruchsentscheidung vom 25.10.2007 aufzuheben

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen, 17

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 18

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung. 19

Entscheidungsgründe 20

Die Klage ist unbegründet. 21

1. Zutreffend hat der Beklagte den Gewinn aus der Veräußerung der Steuerberatungspraxis 22
gem. § 18 Abs. 4 UmwStG (in der im Streitjahr geltenden Fassung –heute § 18 Abs. 3
UmwStG) der Gewerbesteuer unterworfen.

a) Wird eine Kapitalgesellschaft in ein Personenunternehmen (Einzelunternehmen oder 23
Personengesellschaft) umgewandelt und der Betrieb innerhalb von fünf Jahren nach dem
Vermögensübergang aufgegeben oder veräußert, so unterliegt "der Auflösungs- oder
Veräußerungsgewinn" nach § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG der Gewerbesteuer. Mit dieser
Vorschrift wollte der Gesetzgeber verhindern, dass die Gewerbesteuerbelastung des
Liquidationsgewinns einer Kapitalgesellschaft dadurch umgangen wird, dass die
Kapitalgesellschaft kurz vor Betriebsbeendigung in ein Personenunternehmen umgewandelt
wird (vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2005 X R 6/04, BStBl II 2008, 62).

b) Im Streitfall sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 UmwStG erfüllt. 24
Der Kläger hat den im Wege der Verschmelzung übergegangenen Betrieb innerhalb der
Fünfjahresfrist - hier sogar zum gleichen Stichtag wie die erfolgte Umwandlung - entgeltlich
auf die B & Partner Wirtschaftsprüfungsgesellschaft übertragen und sich damit zeitnah von
dem Betrieb wieder getrennt. Dieser Vorgang wird sowohl vom Wortlaut des § 18 Abs. 4
UmwStG, als auch von dessen Zielrichtung als Missbrauchsvermeidungsvorschrift erfasst.

c) Die Einwendungen des Klägers gegen die Heranziehung des Veräußerungsgewinns zur 25
Gewerbesteuer greifen nicht durch.

aa) Der Anwendung des § 18 Abs. 4 UmwStG steht nicht entgegen, dass der vereinbarte 26
Veräußerungspreis von 2.650.000,- DM nicht in einer Summe, sondern abredegemäß unter
Berücksichtigung einer Verzinsung von 7 % in monatlichen Raten von 17.562,- DM auf
Lebenszeit (mindestens für 15 Jahre) zufließt.

Der Tatbestand der Veräußerung ist mit der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums auf 27
den Erwerber verwirklicht. In diesem Zeitpunkt entsteht der Veräußerungsgewinn unabhängig
davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet

ist und wann der Veräußerungserlös tatsächlich zufließt (vgl. BFH-Urteil vom 26.06.2009 IV R 3/07, BFH/NV 2009, 2039 m.w.N.).

Das Vermögen des Klägers ist im Streitjahr nicht nur in Höhe der zugeflossenen Beträge, sondern in Höhe des Barwertes des Rentenrechts vermehrt. Das Rentenstammrecht ist ein aktivierungsfähiges Wirtschaftsgut. Dem Kläger wird eine werthaltige Vermögensposition zugewandt; diese ist einer Bewertung zugänglich, was auch an der im Vertrag erläuterten Umrechnung des Kaufpreises auf eine monatliche Rente deutlich wird. 28

Ohne Vermögensverschmelzung hätte der Veräußerungsvorgang auch bei der GmbH zu einer (gewerbesteuerpflichtigen) Gewinnrealisierung geführt. Denn nach dem Realisationsprinzip sind Gewinne steuerrechtlich auszuweisen, sobald der Leistungsverpflichtete seine Leistung erbracht hat (Schmidt, EStG § 5 Rz. 79). 29

Dem Realisationsprinzip ist entgegen der Rechtsansicht des Klägers nicht zu entnehmen, dass der Gewinnausweis ausgeschlossen ist, wenn der Anspruch auf die Gegenleistung im Falle des Todes des Leistungsverpflichteten entfällt. Hängt der Anspruch bzw. die Anwartschaft von dem Erleben ab, wird dem bei der Bewertung Rechnung getragen, indem von der Lebenserwartung ausgegangen wird, die sich aus der allgemeinen Sterbetafel ergibt (vgl. BFH-Urteil vom 14.12.1988 I R 44/83, BStBl II 1989, 323; siehe auch FG Köln, Urteil vom 18.01.2003 1 K 4035/00, EFG 2004, 898). 30

bb) Soweit dem Steuerpflichtigen im Falle der Veräußerung eines Betriebes gegen Leibrente einkommensteuerlich ein Wahlrecht zur Besteuerung der laufenden Zahlungen anstelle der sofortigen Besteuerung des Veräußerungsgewinns zugestanden wird, ist dies für die Gewerbesteuer nach § 18 Abs. 4 UmwStG ohne Bewandnis. 31

Das von der Rechtsprechung entwickelte einkommensteuerliche Wahlrecht zwischen einer tarifbegünstigten Sofortversteuerung des Rentenbarwertes und einer nicht tarifbegünstigten laufenden Besteuerung der Raten als nachträgliche Einkünfte im Sinne des § 24 Nr. 2 EStG hat seine Rechtsgrundlage in einer teleologischen Reduktion des (zwingenden) Anwendungsbereiches der §§ 16, 34 EStG im Verhältnis zu § 24 Nr. 2 EStG in Verbindung mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit der Besteuerung (vgl. Schmidt, EStG § 16 Rz. 222). Es handelt sich um eine auf Billigkeitserwägungen beruhende Ausnahme vom Grundsatz der Sofortbesteuerung (vgl. BFH-Beschluss vom 12.05.1999 IV B 52/98, BFH/NV 1999, 1330; BFH-Urteil vom 14.05.2002 VIII R 8/01, BStBl II 2002, 532). Auch bei der Wahl einer nachträglichen Besteuerung entstehen einkommensteuerlich keine Besteuerungslücken. 32

Im Rahmen der Gewerbesteuer als Objektsteuer ist indessen weder das Verhältnis der §§ 16, 34 zu § 24 Nr. 2 EStG tangiert noch ist nach der Zielsetzung des § 18 Abs. 4 UmwStG eine Modifikation der Besteuerung -die hier auf eine Nichtbesteuerung hinauslief- aus Billigkeitsgesichtspunkten geboten. Durch die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG soll gewerbesteuerlich das Ergebnis herbeigeführt werden, dass im Falle der Veräußerung des Betriebes durch die Kapitalgesellschaft eingetreten wäre. Ohne die zum 02.01.2001 erfolgte Umwandlung wären - wie ausgeführt - die gewerbesteuerlich verhafteten stillen Reserven bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft aufzudecken gewesen. Ein Wahlrecht liefere darauf hinaus, dass an sich realisierte und unter § 18 Abs. 4 UmwStG zu subsumierende Veräußerungsgewinne contra legem unversteuert blieben. 33

Der Hinweis des Klägers auf § 7 GewStG und die danach bestehende Maßgeblichkeit der ertragsteuerlichen Gewinnermittlung für den Gewerbeertrag greift nicht durch. 34

Denn § 18 Abs. 4 UmwStG enthält einen eigenständigen gewerbsteuerlichen Sondertatbestand für den Fall der Beendigung des Betriebes nach einer Umwandlung. Die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG ist lex specialis zu § 7 GewStG (vgl. Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG § 18 Rz. 9) und schließt dessen Anwendung aus. Ein Vorrang des § 18 Abs. 4 UmwStG wird schon daran deutlich, dass in § 7 GewStG von Gewinnen "aus Gewerbebetrieb" die Rede ist, während die Gewerbsteuerpflicht nach § 18 Abs. 4 UmwStG nach allgemeiner Meinung nicht davon abhängig ist, welcher konkreten Einkunftsart die Betriebsergebnisse beim Rechtsnachfolger der umgewandelten Kapitalgesellschaft zuzuordnen sind (vgl. z.B. Frotscher/Maas Körperschaftsteuergesetz, Umwandlungssteuergesetz § 18 UmwStG Rz. 43; Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, UmwStG § 18 Rz. 4).	35
2. Dass die Höhe des Veräußerungsgewinns fehlerhaft ermittelt wurde, ist nicht vorgetragen und nach Aktenlage auch nicht ersichtlich.	36
3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.	37
4. Die Revision hat der Senat nicht zugelassen. Die streitige Rechtsfrage, ob auch bei einer Betriebsveräußerung gegen eine Leibrente gewerbsteuerlich ein Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 4 UmwStG zu erfassen ist, lässt sich nach Auffassung des Senates ohne weiteres aus dem Wortlaut und Sinngehalt des Gesetz beantworten. Auch im Schrifttum wird - soweit ersichtlich - einhellig die Rechtsmeinung vertreten, dass die Besteuerung nach § 18 Abs. 4 UmwStG nicht davon abhängt, wie der Steuerpflichtige den Veräußerungsvorgang einkommensteuerlich versteuert hat (vgl. Patt, FR 2000, 1115; Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 18 UmwStG (SEStEG) Rz. 61).	38