
Datum: 31.08.2011
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 12. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 12 K 4489/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2011:0831.12K4489.05.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten insbesondere um die steuerlichen Folgen einer Umwandlung.	2
Die Klägerin ist durch formwechselnde Umwandlung aus der A GmbH entstanden. Durch notariell beglaubigten Umwandlungsbeschluss vom 27.12.2000 wurde die formwechselnde Umwandlung der GmbH in eine GmbH & Co.KG zum 30.9.2000 beschlossen. Die Rechtsformänderung wurde auf Grund des Antrages vom 9.4.2001 am 3.5.2001 in das Handelsregister eingetragen.	3
An Stammkapital der GmbH waren ursprünglich die D GmbH (D GmbH) mit 34.700,00 DM (69,4 %) und Herr C mit 15.300,00 DM (30,6 %) beteiligt.	4
Mit ebenfalls am 27.12.2000 notariell beurkundetem Kauf- und Abtretungsvertrag verkaufte die D GmbH ihren Kommanditanteil in Höhe von 34.700,00 DM an Herrn C und trat den Anteil an diesen ab. Der vereinbarte Kaufpreis betrug 950.000,00 DM.	5
Mit privatschriftlichem Kaufvertrag verkaufte Herr C im Jahre 2001 einen Kommanditanteil an der Klägerin von 12.500,00 DM aus seinem mit Vertrag vom 27.12.2000 von der D GmbH erworbenen Anteil an die E Beteiligungs- und Verwaltungs GmbH & Co.KG (E KG) und trat ihn an diese ab. Der vereinbarte Kaufpreis betrug 1.250.000,00 DM. In § 3 des Kaufvertrages	6

war vereinbart, dass die Übertragung des Anteils unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung und der Eintragung des Käufers im Handelsregister als Kommanditist erfolge. Hinsichtlich des weiteren Inhalts dieses Kaufvertrages und der vorgenannten Notarverträge in Zusammenhang mit der Umwandlung wird auf die Kopien in der Vertragsakte des Beklagten verwiesen.

Mit Treuhandvereinbarung vom 25.7.2001 (Bl. 75 bis 77 d.A) vereinbarten Herr E1 und die E KG, dass der von der E KG erworbene Kommanditanteil an der Klägerin nur treuhänderisch für Herrn E1 als Treugeber gehalten werden solle. Mit Kauf und Abtretungsvertrag vom 15.7.2004 verkaufte schließlich Herr E1 den vorbezeichneten Kommanditanteil von 12.500,00 DM an der Klägerin an Herrn C und trat ihn diesem ab. Im Kaufvertrag (Bl. 78 – 80 d. Akte) war vereinbart, dass als Gegenleistung der Käufer dem Verkäufer 25 % seiner Anteile an der A Inc. in G/USA, übertrage. Der Tauschwert war mit rund 700.000,00 Euro festgesetzt.

In ihren für die Streitjahre abgegebenen Feststellungs- und Gewerbesteuererklärungen behandelte die Klägerin die Umwandlung als im Jahr 2000 vollzogen. Für das Streitjahr 2000 folgte der Beklagte zunächst den eingereichten Steuererklärungen.

Ab dem 13.1.2004 fand bei der Klägerin und ihrer Rechtsvorgängerin eine Betriebsprüfung (Bp) für die Umsatzsteuer 1998 bis 2002, die gesonderte- und einheitliche Feststellung von Einkünften 1998 bis 2002 und die Gewerbesteuer 1998 bis 2002 statt. Dabei kam die Bp u.a. zu folgenden Feststellungen:

Bp-Bericht Klägerin vom 16.6.2004

2.2 Formwechselnde Umwandlung

Das Wirtschaftsjahr der Bfa. entspricht dem Kalenderjahr.

Durch notariell beglaubigten Umwandlungsbeschluss vom 27.12.2000 wurde die formwechselnde Umwandlung in die Rechtsform einer GmbH und Co.KG zum 30.9.2000 beschlossen. Die Eintragung der Umwandlung in das für den Rechtsträger neuer Rechtsform maßgebende Register erfolgte aufgrund des Antrages vom 09.4.2001 am 03.5.2001.

Durch das StSenKG – teilweise wieder geändert durch das UntStFG – sind wesentliche Vorschriften zur Umwandlung einer Körperschaft – insbesondere einer Kapitalgesellschaft – auf ein Personenunternehmen geändert worden. In der Übergangsphase ist die Anwendung der Neuregelung zu prüfen:

Gem. § 27 Abs. 1a UmwStG n.F. sind die geänderten Vorschriften des Umwandlungssteuergesetz erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen der steuerliche Übertragungstichtag in dem ersten nach dem 31.12.2000 beginnenden Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft liegt.

Der steuerliche Übertragungstichtag entspricht dem Tag, auf den die steuerliche Schlussbilanz aufzustellen ist.

Dieser Grundsatz erfährt durch § 27 Abs. 1a S. 2 UmwStG eine entscheidende Einschränkung in denjenigen Fällen, in denen gemäß § 2 Abs. 1 UmwStG mit steuerlicher Rückwirkung ein Übertragungstichtag vor dem 1.1.2001 gewählt wird. Danach gilt neues Umwandlungssteuerrecht, wenn nach dem 31.12.2000 ein Rechtsakt im Sinne des UmwStG wirksam geworden ist, der steuerlich zurückwirkt.

Nach dem BMF-Schreiben vom 17.11.2000 (BStBl I 2000, 1521) ist auf übereinstimmenden Antrag aller an der Umwandlung Beteiligten § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG aus Billigkeitsgründen nicht anzuwenden, wenn lediglich die Eintragung der Umwandlung im Handelsregister in 2001 erfolgt.	
Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass alle anderen Voraussetzungen – insbesondere die Anmeldung der Umwandlung zum Handelsregister – bereits im Jahr 2000 erfüllt sein müssen.	19
Da vorliegend sowohl die Anmeldung der Umwandlung beim Handelsregister als auch die Eintragung in 2001 erfolgten, ist das UmwStG n.F. anzuwenden.	20
Die Regelung des § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG führt vorliegend zu einer Verlagerung des steuerlichen Übertragungstichtags auf den Beginn des ersten unter neues Recht fallenden Wirtschaftsjahr.	21
Für den 1.1.2001 ist daher ein „gedankliches“ Rumpfwirtschaftsjahr anzunehmen, so dass die gesamten steuerlichen Folgen im Veranlagungszeitraum 2001 eintreten.	22
Zum 31.12.2000 erfolgt die Umgliederung nach § 36 KStG. Auf den (verlagerten) steuerlichen Übertragungstichtag sind die Bestände nach §§ 27, 28, 37 und 38 KStG n.F. festzustellen.	23
2.2.1 D Veranstaltungen GmbH F	24
Bei (anzuerkennender) steuerlicher Rückwirkung sind Einkommen und Vermögen der übertragenden Kapitalgesellschaft und der übernehmenden Personengesellschaft bzw. deren Gesellschafter so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Kapitalgesellschaft mit Ablauf des Übertragungstichtages auf die Übernehmerin übergegangen wäre (§ 2 Abs. 1 und 2 UmwStG).	25
Von der Rückwirkungsfiktion sind Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft insoweit ausgenommen, als sie in der Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister (Rückwirkungszeitraum) ausscheiden. Sie sind steuerlich im Rückwirkungszeitraum als Gesellschafter der übertragenden Kapitalgesellschaft zu behandeln und veräußern daher noch Anteile an dieser Gesellschaft.	26
Die D Veranstaltungen GmbH F wäre, bei unterstellter steuerlicher Anerkennung der Rückwirkung, im Rückwirkungszeitraum ausgeschieden und nimmt daher an der formwechselnden Umwandlung nicht teil.	27
Unter Berücksichtigung der Ausführungen zu Tz. 2.2.2 liegt ohnehin eine Veräußerung von GmbH-Anteilen vor, da steuerlich lediglich eine Rückwirkung zum Stichtag 1.1.2001 anzuerkennen ist.	28
2.2.2 Rückwirkungszeitraum	29
Vorliegend wurde sowohl die Anmeldung der Umwandlung beim Handelsregister als auch die Eintragung im Handelsregister im Jahr 2001 vorgenommen, so dass unter Anwendung des § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. eine Verlagerung des steuerlichen Übertragungstichtages auf den 01.1.2001 erfolgt (vgl. insoweit die Ausführungen in Tz. 2.2 des Bp-Berichts der Rechtsvorgängerin).	30

Die für das erklärte Rumpfwirtschaftsjahr 1.10. bis 31.12.2000 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheide über die Feststellung der Einkünfte und den Gewerbesteuermessbetrag sind aufzuheben.

Auf den 1.1.2001 ist daher eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. 32

Alleiniger Gesellschafter der Rechtsvorgängerin sowie der Komplementärin, der Fa. H GmbH war zu diesem Stichtag Herr C. 33

2.2.3 Übernommene Mietverbindlichkeiten für die H GmbH 34

Die von der Rechtsvorgängerin in 2000 für die ursprüngliche Komplementärin, die Fa. H GmbH, übernommenen Mietverbindlichkeiten i.H. von 20.000,00 DM wurden von der Bfa in 2001 wegen Uneinbringlichkeit der Forderung wertberichtigt. 35

Seitens der Bp wurde die Forderung nicht in die Eröffnungsbilanz übernommen (vgl. Tz. 2.4.4 des Bp-Berichtes der Rechtsvorgängerin), so dass die entsprechende Wertberichtigung entfällt und sich der Gewinn des Jahres 2001 entsprechend erhöht. 36

2.2.4 Ergebnisanteil H 37

Die der Komplementärin für das steuerlich nicht anzuerkennenden Rumpfwirtschaftsjahr 1.10 bis 31.12.2000 zustehende Vergütung in Höhe von 250,00 DM wird als Einlage des Gesellschafters C behandelt. 38

2.2.5 Übernahmeverlust 39

Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich bei der übernehmenden Personengesellschaft ein Übernahmegewinn oder –verlust in Höhe des Unterschiedsbetrages zwischen dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter nach § 4 Abs. 1 UmwStG zu übernehmen sind und dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Kapitalgesellschaft (§ 4 Abs. 4 S. 1 UmwStG). Da die Anteile an der Kapitalgesellschaft bisher nicht zu einem Betriebsvermögen gehört haben, gelten sie zu Ermittlung des Übernahmegewinns oder -verlustes als mit den Anschaffungskosten ins Betriebsvermögen eingelegt, wenn es sich um eine Beteiligung i.S. des § 17 EStG handelt. 40

Insofern ermittelt sich der entstandene Übernahmeverlust wie folgt: 41

		DM	42
Wert des übernommenen Betriebsvermögens		-177.957,46	
Einbringungsgeborene Anteile § 5 Abs. 4 UmwStG	15.300,00		
Erworbene Anteile § 5 Abs. 2 UmwStG	950.000,00		
Nachtr. Anschaffungskosten lt. Tz. 2	5.027,21		
./.. Anschaffungskosten der Anteile	970.327,21	-970.327,21	

Übernahmeverlust		-1.148.284,67
------------------	--	----------------------

Der Übernahmeverlust bleibt nach § 4 Abs. 6 UmwStG n.F. in vollem Umfang außer Ansatz. 43

2.2.6 Umwandlungskosten 44

Auf die auf die übernehmende Personengesellschaft bzw. ihre Gesellschafter entfallenden Umwandlungskosten ist das Abzugsverbot des § 3c EStG anzuwenden, d.h. der auf eine natürliche Person entfallende Teil der Umwandlungskosten ist zur Hälfte nach § 3c Abs. 2 EStG nicht abziehbar. 45

2.4 Veräußerung eines KG-Anteils 46

Zum 30.9.2001 hat die E Beteiligungs- und Verwaltungs GmbH und Co.KG zum Kaufpreis von 1.250.000,00 DM einen Kommanditanteil von 12.500,00 DM erworben. 47

Der Veräußerungserlös ist vorab den Betriebseinnahmen des Herrn C zuzurechnen und unterliegt gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG n.F. zudem der Gewerbesteuer. 48

		2001	49
		DM	
Verkaufspreis		1.250.000,00	
Festkapital	50.000,00		
Davon 25 v.H.	12.500,00	12.500,00	
Veräußerungserlös		1.237.500,00	

2.9 Ergänzungsbilanz E Beteiligungs- und Verwaltungs GmbH & Co.KG 50

Entsprechend § 3 des am 25.07.2001 geschlossene Kaufvertrages zwischen dem Gesellschafter Herrn C und der E Beteiligungs- und Verwaltungs GmbH & Co.KG steht die Übertragung des Kommanditanteils von 25 v. H. unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung und der Eintragung des Käufers im Handelsregister als Kommanditist. 51

Der vereinbarte Mindestkaufpreis von 1.250.000,00 DM ist am 01.08.2001 auf dem Privatkonto des Veräußerers eingegangen. Die Eintragung im Handelsregister erfolgte nicht und wurde auch nicht beantragt. 52

Ab Kaufpreiszahlung ist die Beteiligung der E Beteiligungs- und Verwaltungs GmbH & Co.KG als wirtschaftlichem Eigentümer steuerlich zuzurechnen. 53

Der mit dem Erwerb des Gesellschaftsanteils erworbene Mehrwert (Firmenwert) ist in einer Ergänzungsbilanz entsprechend einer Nutzungsdauer von 15 Jahren abzuschreiben 54

	2001	2002
	DM	EUR
erworbener Firmenwert	1.237.500,00	615.148,04
AfA	34.375,00	42.181,58
Wert Ergänzungsbilanz	1.203.125,00	572.966,46

Bp-Bericht Rechtsvorgängerin A GmbH vom 17.6.2004

56

2.4.3 Forderungsverlust H GmbH

57

Zum 30.9.2000 wurden Forderungen gegen die Firma H GmbH mit Sitz in I wegen Uneinbringlichkeit ausgebucht.

58

Die Gesellschaft wurde im Rahmen der beschlossenen Umwandlung Komplementärin der neuen Gesellschaft.

59

Die H GmbH hat ihr Gewerbe zum 31.1.2001 abgemeldet und wurde am 3.1.2002 von Amts wegen Vermögenslosigkeit aus dem Handelsregister gelöscht. Obwohl sich die Gesellschaft in 2000 in Zahlungsschwierigkeiten befand, wurde keine Verrechnung der Forderungen mit Verbindlichkeiten, etwa mit laufenden Mieten aus dem bestehenden Untermietverhältnis vorgenommen.

60

Vielmehr wurde der Fortbestand der Gesellschaft durch Übernahme von Zahlungsverpflichtungen gesichert. Dies erfolgte im Interesse der Gesellschafter, die an beiden Kapitalgesellschaften in gleicher Höhe beteiligt sind.

61

Die Verbindlichkeiten gegenüber der Bfa haben bei der H GmbH kapitalersetzenden Charakter. Die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung sind insofern erfüllt.

62

Eine verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (Abschnitt 31 Abs. 5 KStR).

63

Die H GmbH war zum 31.12.2000 bereits vermögenslos und überschuldet. Dennoch bestand ein Interesse des Gesellschafters C am Fortbestand der Gesellschaft, welches auf das Gesellschaftsverhältnis zurückzuführen ist, da deren Existenz für die geplante formwechselnde Umwandlung der Bfa in eine GmbH & Co.KG von entscheidender Bedeutung war.

64

Die verdeckte Gewinnausschüttung ist daher dem an der Umwandlung beteiligten Gesellschafter C zuzurechnen.

65

	2000
--	-------------

66

	DM
<i>Forderungsabschreibung</i>	37.330,80
<i>Umsatzsteuer</i>	5.972,93
vGA	43.303,73

2.4.4 Forderung gegen die H.

67

Im November 2000 trat die Bfa für Mietrückstände der späteren Komplementärin in Vorlage und übernahm Kosten in Höhe von 20.000,00 DM

68

Die Forderung gegen die H zum 31.12.2000 ist wegen Vermögenslosigkeit der Firma mit 0,00 DM zu bewerten. Die daher vorzunehmende Wertberichtigung führt aufgrund der in Tz. 2.4.3 gemachten Ausführungen insoweit zur Annahme einer dem Gesellschafter Herrn C zuzurechnenden verdeckten Gewinnausschüttung.

69

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Bp und erließ unter dem 26.7. bzw. 4.8.2004 (gesonderte und einheitliche Feststellung 2000 bis 2002) und 13.8.2004 (Gewerbesteuermessbeträge 2001 und 2002) entsprechend geänderte Bescheide.

70

Die hiergegen am 30.8.2004 eingelegten Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidungen vom 14.10.2005).

71

Am 17.11.2005 hat die Klägerin Klage erhoben und diese wie folgt begründet:

72

1. Umwandlung nach altem Umwandlungsrecht

73

Aus der Tatsache, dass sowohl die Anmeldung zur Eintragung als auch die Eintragung selbst im neuen Jahr stattgefunden hätten, schließe die Bp die Anwendbarkeit des alten Rechts aus und verlagere den steuerrechtlichen Übertragungsstichtag auf den 01.1.2001. Im Jahr 2001 sei aber schon kein Rechtsakt im Sinne des UmwStG wirksam geworden. Das UmwStG kenne keinen Rechtsakt. Daher sei zunächst die Frage zu stellen, was für ein Rechtsakt in § 27 Abs. 1a UmwStG gemeint sei. Die Eintragung im Handelsregister sei aber kein Rechtsakt im Sinne des UmwStG, der Antrag hierauf ebenfalls nicht. Die hier vorgenommene Umwandlung sei im alten Jahr beschlossen worden, der Umwandlungsstichtag liege im alten Jahr, lediglich die handelsrechtlichen Erfordernisse seien im neuen Jahr erledigt worden. Die Umwandlung selbst sei also abgeschlossen gewesen, bevor das neue Recht eine Wirkung habe entfalten können. Eine rückwirkende Verschlechterung der steuerlichen Gesetzeslage müsse die Klägerin für abgeschlossene Geschäftsvorfälle nicht dulden, da ansonsten das Rückwirkungsverbot der Gesetzgebung verletzt sei.

74

2. Veräußerung KG-Anteil

75

Im Bp-Bericht für die Klägerin werde unter Tz. 2.4 ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.237.500 DM festgestellt, der der Gewerbesteuer unterworfen werde und den Gewinnanteil des Gesellschafters entsprechend erhöhe. Es bestünden Zweifel an der Höhe des Veräußerungsgewinnes und an der Tatsache, dass dieser gewerbesteuerpflichtig sei. Schließlich stelle sich die Frage, ob überhaupt ein Verkauf von Gesellschaftsanteilen vorliege.

76

Nach Auffassung der Klägerin sei nämlich der zugrunde liegende Kaufvertrag zwischen Herrn C und der E KG unwirksam. In Tz. 2.9 des Bp-Berichts stelle der Beklagte selber fest, dass der Kaufvertrag unter der aufschiebenden Bedingung der vollständigen Kaufpreiszahlung und der Eintragung des Käufers im Handelsregister als Kommanditist geschlossen worden sei. Weiter werde im Bp-Bericht festgestellt, dass die Eintragung im Handelsregister nicht erfolgt sei. Trotz der Tatsache, dass damit der Kaufvertrag nicht wirksam sei, werde der Kommanditanteil dem Käufer hier wirtschaftlich zugerechnet. 77

Aus heutiger Sicht stelle sich die Zahlung der 1,25 Mio. DM so dar, dass mangels Eintragung der Käufer der Meinung sei, den Anteil nicht käuflich erworben zu haben. Er fordere daher wie ein Darlehnsgeber den eingezahlten Betrag zurück und erachte die zugeflossenen Beträge als Zinsen auf ein gewährtes Darlehen. Im Kaufvertrag sei im Bereich der Gewinnverteilung geregelt, dass eine Mindestverzinsung statffinde. Unter dem Aspekt, dass der Kaufvertrag unwirksam und damit nicht gültig sei, könnten die Zahlungen an den neuen Gesellschafter als Zinsen angesehen werden. Durch die Nichteintragung im Handelsregister sei es letztlich für den aus der Sicht des Handelsregisters einzigen Gesellschafter möglich gewesen, die Liquidation im Jahr 2003 anzumelden. Eine diesbezügliche Gesellschafterversammlung, an der der angebliche neue Gesellschafter teilgenommen habe, habe nicht stattgefunden. Die gesamten Umstände seien daher eher mit einem Darlehen zu vergleichen als mit einem Kauf. Wenn der Kaufvertrag einseitig erfüllt und auf anderer Seite eine notwendige Bedingung noch nicht herbeigeführt worden sei, sei eine Rückabwicklung geboten. Die Rückabwicklung auf den noch zu findenden Stichtag im Jahr 2001 sei daher wirtschaftlich nicht wie ein Kauf und Rückkauf zu werten, sondern wie eine Darlehensgewährung mit jetzt anschließender Tilgung. Für die Zeit der Darlehensgewährung seien Zinsen in Höhe von 6 % von 1,25 Mio. DM pro Jahr der Inanspruchnahme geflossen bzw. noch zu zahlen. Als Folge sei daher eine Reduzierung des Veräußerungsgewinns vorzunehmen. Weiterhin seien die Zinsen nicht über den Weg der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung dem Darlehensgeber zuzurechnen, sondern vom Gewinn abzuziehen. 78

Doch auch unter der Annahme, dass es wirksam zu einem Verkauf gekommen sei, sei der Veräußerungsgewinn falsch berechnet worden. Die Bp ziehe vom Veräußerungserlös in Höhe von 1,25 Mio. DM das alte anteilige Stammkapital in Höhe von 12.500 DM ab und ermittle so den Veräußerungsgewinn in Höhe von 1.237.500 DM. Richtigerweise müsste der Veräußerungsgewinn durch Abzug der Anschaffungskosten in Höhe von 315.386 DM vom Veräußerungspreis ermittelt werden und sich auf 934.613,83 DM belaufen. Die Anschaffungskosten ermittelten sich wie folgt: 79

Kaufpreis J/D:	DM 950.000,00	80
./.. Stammkapitalanteil H GmbH	DM 34.700,00	
./.. Stammkapitalanteil A GmbH	DM 34.700,00	
./..AfA 2000	DM 5.088,00	
Mehrwert für 69,4 % der Anteile:	DM 880.600,00	

Davon sind nominal 25%, d.h., real 36,02% veräußert worden:	DM 315.386,17
--	---------------

Schließlich sei der Veräußerungsvorgang nicht der Gewerbesteuer zu unterwerfen. § 18 Abs. 4 UmwStG bestimme, dass unter anderem der Verkauf von Kommanditanteilen in einem Zeitraum von 5 Jahren nach der Umwandlung der Gewerbesteuer zu unterwerfen sei. Es bestünden erhebliche Zweifel an der Korrektheit des Gesetzes an sich. Das UmwStG solle steuerliche Erleichterungen zum Beispiel bei formwechselnden Umwandlungen ermöglichen. Steuererleichterungen in diesem Sinne bedeuteten, dass stille Reserven beim Wechsel der Rechtsform mit übernommen werden könnten und damit einer späteren Besteuerung vorbehalten blieben. Steuerliche Erleichterungen bedeuteten nicht, dass zusätzliches steuerliches Potential geschaffen werde. Es sei richtig, dass die Liquidation einer GmbH eine gewerbesteuerliche Folge nach sich ziehe. Es sei auch richtig, dass eine Liquidation einer Personengesellschaft keine gewerbesteuerliche Folge nach sich ziehe. Daher sei in § 18 UmwStG vorgesehen, einem Missbrauch vorzubeugen. Dabei greife das Gesetz jedoch zu weit und unterwerfe auch den Verkauf der Gesellschaftsanteile der Gewerbesteuer. Der Verkauf von GmbH-Anteilen, die im Privatvermögen gehalten würden, sei jedoch nie gewerbesteuerpflichtig. Eine Versteuerung finde ausschließlich nach § 17 EStG statt. Der Verkauf von Anteilen an einer Kommanditgesellschaft sei ebenfalls nie gewerbesteuerpflichtig, sofern die Anteile im Privatvermögen gehalten würden. Eine Versteuerung finde ausschließlich nach § 16 EStG statt. Die im Streitfall vertretene Rechtsauffassung der Bp, dass eine Umwandlung nach neuem Recht stattgefunden habe, führe dazu, dass ein Veräußerungsverlust sich steuerlich nicht auswirken könne. Damit habe er jedoch auch keine Auswirkung auf die Gewerbesteuer. Es finde somit nach einer gedanklichen Umwandlung nach neuem Recht keine Minderung der Gewerbesteuer dadurch statt, dass Umwandlungsverluste, ggf. auf einen Zeitraum von 15 Jahren abzuschreiben, die Gewerbesteuer mindern könnten. Selbst wenn der Gewerbeertrag der Gesellschaft nach § 18 Abs. 4 UmwStG um den Veräußerungserlös erhöht werden sollte, bestimme § 7 Satz 2 Nr. 2, 2. Alt. Gewerbesteuergesetz (GewStG), dass der grundsätzlich zum Gewerbeertrag gehörende Gewinn aus dem Verkauf von Anteilen an einer Personengesellschaft dann nicht dem Gewerbeertrag zuzurechnen sei, wenn der Gewinn aus dem Anteilsverkauf einer natürlichen Person zuzurechnen sei, die unmittelbar beteiligt sei. Dieses gelte sogar noch nach der Änderung des GewStG ab dem Erhebungszeitraum 2002, seitdem der Anteilsverkauf überhaupt gewerbesteuerpflichtig geworden sei. Im Umkehrschluss bedeute das, dass § 18 Abs. 4 UmwStG den Gewinn aus dem Verkauf der Anteile nur für den Fall steuerlich verhafte, indem er es bei einer vergleichbaren Situation ohne Umwandlung auch wäre. Eben das sei hier aber nicht der Fall. Es sei daher denklogisch schlicht nicht möglich, den Verkaufserlös unter dem Aspekt der Missbrauchsvorschrift des § 18 UmwStG der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

3. Teilwertabschreibung 31.12.2001

Der Jahresabschluss 2001 sei im Januar 2003 aufgestellt worden. Zu diesem Zeitpunkt habe bereits festgestanden, dass die Klägerin liquidiert werden solle. Der Liquidationsbeschluss sei am 30. April 2003 beurkundet worden. In Folge dessen, sei den verbleibenden Anteilen in der Ergänzungsbilanz zum 31.12.2001 kein Wert oberhalb eines Erinnerungswertes von 1 DM beizumessen. Der dadurch entstehende Verlust wegen des Buchwertabgangs in Höhe von 598.759,03 DM sei ebenfalls nicht berücksichtigt worden. Alternativ habe der Beklagte den Verlust auch im Jahr 2002 berücksichtigen können. Der Jahresabschluss 2002 sei im

Dezember 2004, also 20 Monate nach Beginn der Liquidation, erstellt worden. Spätestens hier sei den Anteilen kein Wert mehr beizumessen gewesen.

Die Klägerin beantragt, 84

den Gewinn und die Verteilung des Gewinns, den Gewerbeertrag bzw. die 85
Gewerbesteuermessbeträge gemäß den ursprünglich eingereichten Steuererklärungen und
der ursprünglich ergangenen Bescheide festzustellen bzw. zu verteilen, mit der Maßgabe,
dass der Punkt „Forderungsabschreibung H GmbH“ und die übrigen im Einspruchs- und
Klageverfahren bislang nicht streitigen Punkte, nicht weiterverfolgt werden.

Der Beklagte beantragt, 86

die Klage abzuweisen. 87

1. Umwandlung 88

Gemäß § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG sei die Umwandlung steuerlich zum 1.1.2001 erfolgt. 89

Entgegen der Ansicht der Klägerin sei die Gesetzesformulierung in § 27 Abs. 1a Satz 2 90
UmwStG nicht auf die Eintragung der Umwandlung im Handelsregister zu beziehen. Der mit
Rückwirkung belegte Rechtsakt, der im Jahr 2001 wirksam geworden sei, sei hier die
Umwandlung selbst. Diese werde erst mit der Eintragung ins Handelsregister wirksam
(Hinweis auf § 202 Umwandlungsgesetz und Ausführungen im Urteil des BFH vom
22.2.2002, BFH/NV 2005, 1411), wirke jedoch steuerlich nach § 2 UmwStG auf den
steuerlichen Übertragungstichtag (hier 30.9.2000) zurück. Da im Fall der Klägerin die
Eintragung der Umwandlung am 3.5.2001 erfolgt sei, lägen die Voraussetzungen des § 27
Abs. 1a Satz 2 UmwStG vor. Die steuerlichen Rechtsfolgen der Umwandlung seien damit in
den angefochtenen Bescheiden zutreffend als zu Beginn des Jahres 2001 bewirkt behandelt
worden.

Im Übrigen sei auch die Eintragung ins Handelsregister entgegen der Ansicht der Klägerin mit 91
den vorgenannten Rechtsfolgen als Rechtsakt im Sinne des § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG
anzusehen (Hinweis auf Blümich-Falk, Anmerkung 11 zu § 27 UmwStG).

Um durch die erst spätere Eintragung entstehende Härten zu vermeiden, habe der 92
Bundesminister der Finanzen eine Billigkeitsregelung erlassen, nach der auf Antrag aller
Beteiligten auf die Anwendung des neuen Rechts verzichtet werden könne, wenn lediglich die
Eintragung im Handelsregister im Jahr 2001 erfolgt sei (BMF-Schreiben vom 17.11.2000,
BStBl I 2000, 1521). Diese Billigkeitsregelung sei jedoch nur dann anwendbar, wenn alle
anderen Voraussetzungen, insbesondere die Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung ins
Handelsregister, bereits im Jahr 2000 erfolgt seien. Dies sei jedoch hier nicht der Fall, auch
der Antrag auf Eintragung ins Handelsregister sei erst im Jahre 2001 (am 9.4.2001) gestellt
worden, so dass die Anwendung der Billigkeitsregelung nicht in Betracht komme.

In den angefochtenen Bescheiden seien damit auch zutreffend die steuerlichen 93
Konsequenzen aus der formwechselnden Umwandlung zum 1.1.2001 gezogen worden. Dies
habe zur Folge, dass der Anteilsverkauf zwischen der D GmbH und Herrn C steuerlich vor
der Umwandlung der GmbH in die Klägerin stattgefunden habe. Die D GmbH habe an der
Umwandlung nicht teilgenommen, es seien Anteile an der Rechtsvorgängerin verkauft
worden und keine Anteile an der nach der Umwandlung entstandenen KG. Zu diesem
Ergebnis wäre es im Übrigen auch dann gekommen, wenn die Umwandlung nach dem

UmwStG alter Fassung zu behandeln gewesen wäre. Von der Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG seien Anteilseigner der übertragenen Körperschaft ausgenommen, die innerhalb des Rückwirkungszeitraumes (Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungsstichtag – hier 30.9.2000 - und der Eintragung ins Handelsregister – hier 3.5.2001 -) aus der übertragenden Körperschaft ausgeschieden seien. Soweit sie ausschieden, seien sie steuerlich im Rückwirkungszeitraum als Anteilseigner der übertragenden Körperschaft zu behandeln. (Hinweis auf Tz. 02.09 BMF-Erlass vom 25.3.1998, BStBl I 1998, 268). Auch nach altem Recht müsse man daher zu dem Ergebnis kommen, dass die D GmbH Anteile an der übertragenen GmbH verkauft und an der Umwandlung nicht teilgenommen habe. Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen 2000 sei damit zu Recht aufgehoben worden. Eine Aktivierung des Kaufpreises für die von der D GmbH veräußerten Anteile als Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters C und deren Abschreibung käme nicht in Betracht. Eine Teilwertabschreibung auf diese Anteile zum 31.12.2001 scheide mangels Aktivierung aus.

2. Veräußerung KG-Anteil

94

Auch der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der Anteile im Jahr 2001 sei zutreffend mit 1.237.500 DM angesetzt worden. Nach § 16 Abs. 2 EStG sei im Fall der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis den Anteil am Betriebsvermögen übersteige. Der von der Klägerin vorgeschlagenen Berechnung (Veräußerungspreis abzüglich fortgeführter Anschaffungskosten) könne demnach nicht gefolgt werden.

95

Dem Einwand der Klägerin, der Kaufvertrag vom 25.7.2001 zwischen Herrn C und der E KG sei möglicherweise nicht als Kaufvertrag, sondern als Darlehensvertrag zu werten, könne nach Aktenlage ebenfalls nicht gefolgt werden. Die Klägerin selbst habe in ihren Bilanzen ab 2001 den Vorgang als Anteilskauf behandelt, der Erwerberin seien sowohl der erworbene Kapitalanteil als auch Gewinnanteile zugerechnet und im Rahmen einer Ergänzungsbilanz der erworbene Firmenwert aktiviert und abgeschrieben worden. Ab dem Zeitpunkt der Kaufpreiszahlung sei der Erwerberin der Gesellschaftsanteil zutreffend als wirtschaftlicher Eigentümerin zugerechnet und aufgrund der vertraglichen Vereinbarung im Vertrag von 25.7.2001 die entsprechenden Bilanzierungen vorgenommen worden.

96

Die Eintragung der Anteilsübertragung ins Handelsregister stelle neben der Zahlung des Kaufpreises nach § 3 des Kaufvertrages eine aufschiebende Bedingung für das Wirksamwerden des Vertrages dar. Unter der aufschiebenden Bedingung stehende Rechtsgeschäfte seien jedoch nicht unwirksam. Sie würden allenfalls dann im Sinne des § 41 Abs. 1 AO unwirksam, wenn die aufschiebende Bedingung tatsächlich ausfalle. Führten die Beteiligten den Vertrag trotz des fehlenden Eintritts der aufschiebenden Bedingung tatsächlich wie vereinbart durch, so sei die Unwirksamkeit steuerlich ohne Bedeutung. Selbst im Fall eines unwirksamen Vertrags über die Errichtung einer Mitunternehmerschaft sei daher steuerrechtlich von einer Mitunternehmerschaft auszugehen, wenn die Vereinbarungen des unwirksamen Vertrages über die Begründung der Gesellschaft tatsächlich wie vereinbart vollzogen würden (BFH-Urteil vom 3.3.1998, BStBl II 1998, 401). Dies sei hier der Fall. Der Gesellschaftsvertrag sei wie vereinbart als Beteiligung und nicht als Darlehensvertrag tatsächlich durchgeführt worden. Eine Behandlung als Darlehensvertrag scheitere auch bereits daran, dass die Kaufpreiszahlung vom 1.8.2001 nach den vorliegenden Unterlagen auf das Konto des Gesellschafters C erfolgt sei und damit der Gesellschaft gar nicht zur Nutzung zur Verfügung gestanden habe. Die bislang nicht erfolgte Eintragung ins Handelsregister sei demnach für die steuerliche Beurteilung des Vertrags in den Streitjahren

97

ohne Bedeutung.

Soweit die Klägerin im Einspruchsverfahren erstmals vorgetragen habe, der Kaufvertrag sei von der Käuferin angefochten worden und diese betreibe die Aufhebung des Vertrages bzw. betrachte den Vertrag als Darlehensvertrag und strebe eine Rückzahlung an, lägen keinerlei Unterlagen vor, aus denen sich dieser Vortrag nachvollziehen ließe. Die Klägerin habe diese Unterlagen trotz Aufforderung im Einspruchsverfahren nicht vorgelegt. Die Käuferin sei daher zumindest für die Streitjahre steuerlich zutreffend als Mitunternehmerin behandelt worden. Im Übrigen wäre auch ein von einem der Vertragspartner angefochtener Gesellschaftsvertrag, der zunächst wie vereinbart durchgeführt worden sei, nicht von Anfang an als nichtig zu behandeln, sondern, soweit die Anfechtung Erfolg habe, nur mit Wirkung für die Zukunft (BFH-Urteil vom 14.5.1976, BStBl II 1976, 656). 98

Die E KG sei zudem mit Abschluss des Kaufvertrages und Zahlung des Kaufpreises als wirtschaftliche Eigentümerin des Gesellschaftsanteils anzusehen. Dem Erwerber von Gesellschaftsanteilen seien diese dann als wirtschaftliches Eigentum zuzurechnen, wenn ihm die mit dem Erwerb der Anteile verbundenen wesentlichen Rechte zustünden (Hinweis auf BFH-Urteil vom 17.2.2004, BStBl II 2005, 46). Dies sei hier nach der Vertragsdurchführung der Fall, der Erwerberin stünden die Anteile am Ergebnis der Gesellschaft auch nach § 3 des Kaufvertrages unabhängig vom Eintritt der dort genannten aufschiebenden Bedingungen ab 1.5.2001 zu. 99

Auch die gewerbesteuerliche Behandlung sei zutreffend erfolgt. 100

Werde der Betrieb einer Personengesellschaft innerhalb von 5 Jahren nach der Umwandlung veräußert, unterliege der Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG der Gewerbesteuer. Dies gelte nach § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG auch bei der Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft. Diese Vorschrift solle Missbräuche verhindern, die durch die Tatsache ermöglicht würden, dass Aufgabegewinne bei einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Gewerbesteuer unterlägen, während dies nach § 7 GewStG bei Personengesellschaften nicht der Fall sei. Durch eine vor Veräußerung der Anteile vorgenommene Umwandlung der Gesellschaft von einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft könnte damit die Gewerbesteuerpflicht für die Veräußerungsgewinne umgangen werden. Aus diesem Grunde sehe § 18 Abs. 4 UmwStG eine Behaltensfrist von 5 Jahren für die Anteile vor. Die Vorschrift des § 18 Abs. 4 UmwStG sei lex specialis zu § 7 Satz 2 GewStG, sie begründe eine Gewerbesteuerpflicht in Fällen, die grundsätzlich nach § 7 GewStG gewerbesteuerfrei seien (Hinweis auf Blümich-Falk, Anmerkung 2 und 34, Dötsch-Eversberg, Anmerkung 35 zu § 18 UmwStG). Sie gehe damit den Regelungen des § 7 Satz 2 GewStG vor (Dötsch-Eversberg, Anmerkung 83 zu § 18 UmwStG), die sich aus dieser Vorschrift ergebenden Steuerbefreiungen würden damit bei Anwendbarkeit des § 18 Abs. 4 UmwStG nicht gelten. 101

Da die Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 UmwStG hier vorlägen (Veräußerung des Anteils an der Klägerin innerhalb von 5 Jahren nach deren formwechselnder Umwandlung aus einer Kapitalgesellschaft), sei der Veräußerungsgewinn zu Recht der Gewerbesteuer unterworfen worden. 102

3. Teilwertabschreibung 31.12.2001 103

Die Teilwertabschreibung komme aus den oben genannten Gründen nicht in Betracht. 104

Entscheidungsgründe 105

Die Klage ist unbegründet.	106
Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten.	107
1. Umwandlung	108
Der zutreffende steuerliche Umwandlungsstichtag ist der 1.1.2001.	109
Nach § 27 Abs. 1a Satz 1 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG n.F.) in der Fassung des Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung - StSenkG - vom 23.10.2000 (BGBl I 2000, 1433) sind die hierdurch erfolgten Neuregelungen erstmals auf Umwandlungen anzuwenden, bei denen der steuerliche Übertragungsstichtag in dem ersten Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft liegt, für das das Körperschaftsteuergesetz i.d.F. des Art. 3 des Gesetzes des StSenkG (KStG n.F.) erstmals anzuwenden ist. Gemäß Satz 2 gelten die steuerlichen Rechtsfolgen als frühestens zu Beginn des in Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsjahres bewirkt, wenn in dem in Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsjahr oder später ein Rechtsakt im Sinne des UmwStG wirksam geworden ist, der steuerlich mit zulässiger Rückwirkung nach Maßgabe des UmwStG belegt ist.	110
Aufgrund der im Jahr 2001 erfolgten Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung und der anschließenden Eintragung im Handelsregister ist der 1.1.2001 der früheste Umwandlungszeitpunkt.	111
§ 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. ist dahin auszulegen, dass unter dem Merkmal des "Rechtsakts im Sinne des UmwStG" auch die Registereintragungen zu verstehen sind	112
§ 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. ist als Ausnahme zur Grundregel des Satzes 1 gefasst, nach der die Anwendbarkeit des UmwStG n.F. in den Fällen der Umwandlung einer Körperschaft daran gekoppelt ist, dass unter Berücksichtigung der Rückwirkung nach § 2 UmwStG der steuerliche Übertragungsstichtag in dem ersten Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft liegt, für das das KStG n.F. erstmals gilt (vgl. § 34 Abs. 1 und Abs. 1a KStG n.F.); das UmwStG n.F. ist damit bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr einer verschmolzenen Kapitalgesellschaft dann anzuwenden, wenn der steuerliche Übertragungsstichtag frühestens auf den 1. Januar 2001 bestimmt wurde. Dieser Grundsatz wird in Satz 2 in dem Sinne durchbrochen, dass für Rechtsakte, die in dem in Satz 1 genannten Wirtschaftsjahr - bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr der umgewandelten Kapitalgesellschaft also im Wirtschaftsjahr 2001 - wirksam geworden sind, aber nach § 2 UmwStG in das vorangegangene und noch dem KStG a.F. unterstehende Wirtschaftsjahr zurückwirken (hier: Wirtschaftsjahr 2000), als frühestens zu Beginn des in Satz 1 bezeichneten Wirtschaftsjahres (hier: Wirtschaftsjahr 2001 = Erstjahr für KStG) bewirkt gelten. § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. will damit erkennbar verhindern, dass zu einem Zeitpunkt, zu dem für die übertragende Kapitalgesellschaft bereits das durch das StSenkG eingeführte Halbeinkünfteverfahren gilt (vgl. § 23 Abs. 1 KStG n.F.), aufgrund der Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG ein - um die nach § 10 UmwStG in der Fassung vor dem StSenkG (a.F.) anzurechnende Körperschaftsteuer geminderter - Übernahmeverlust (§ 4 Abs. 4 und 5 UmwStG a.F.) zur Aufstockung der von der Personengesellschaft übernommenen Buchwerte gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG a.F. (sog. "step-up") und somit zu einem Wertansatz z.B. zur Bestimmung der AfA-Bemessungsgrundlage führt, der nach § 4 Abs. 6 UmwStG n.F. ausgeschlossen ist. Ausgeschlossen ist hierdurch zugleich die Erhöhung des Übernahmegewinns um die nach § 10 UmwStG a.F. anzurechnende	113

Körperschaftsteuer. Hiervon ausgehend besteht in der Literatur - soweit ersichtlich - Einigkeit darüber, dass das in § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. verwendete Merkmal "Rechtsakt i.S. des UmwStG" auf die handelsrechtlichen Rechtsakte der Umwandlung einschließlich der erforderlichen Registereintragungen verweist (z.B. Simon, DStR 2001, 1957, 1960, m.w.N.; Kessler/ Schmidt, DB 2000, 2032, 2034 f.; Hörtnagl, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer – INF - 2001, 33, 38; Blümich/Klingberg, § 27 UmwStG Rz 11; Förster, DStR 2001, 1273, 1278; Haritz/Wisniewski, GmbH-Rundschau – GmbHR - 2000, 789, 792; Förster/v.Lishaut, FR 2000, 1189, 1195; ähnlich Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 27 UmwStG Rz 121 f.). Zu berücksichtigen ist hierbei weiterhin, dass die Anknüpfung an das Handelsrecht sowohl der sachlichen Anwendungsbestimmung des § 1 UmwStG als auch der zeitlichen Anwendungsvorschrift des § 27 Abs. 1 UmwStG zugrunde liegt (BFH-Beschluss vom 6.8.2007, IV B 20/07, BFH/NV 2007, 2369; vgl. FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.10.2009, 6 K 4133/05, juris).

Nach diesen Grundsätzen, denen der Senat sich anschließt, ist in der im Jahr 2001 vorgenommenen Eintragung der Umwandlung im Handelsregister ein im Wirtschaftsjahr 2001 wirksam gewordener Rechtsakt im Sinne des UmwStG zu sehen, der steuerlich - nämlich nach § 2 UmwStG - mit zulässiger Rückwirkung belegt ist (§ 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F.). 114

Entgegen der Ansicht der Klägerin verstößt § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. nicht gegen den rechtsstaatlichen Grundsatz des Vertrauensschutzes. 115

Nach herkömmlicher Auffassung, der der 1. Senat des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) folgt (BVerfG-Beschlüsse vom 13.5.1986, 1 BvR 99, 461/85, BVerfGE 72, 175, 196, und vom 11.10.1988, 1 BvR 743/86, 1 BvL 80/86, BVerfGE 79, 29, 45 f.), ist zwischen echter und unechter Rückwirkung zu unterscheiden. Echte (retroaktive) Rückwirkung eines Gesetzes liegt vor, wenn das Gesetz nachträglich ändernd in abgewinkelte, der Vergangenheit angehörende Tatbestände eingreift. Demgegenüber wird als unechte (retrospektive) Rückwirkung bezeichnet, wenn ein Gesetz auf in der Vergangenheit begründete, auf Dauer angelegte, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt. Der 2. Senat des BVerfG legt seiner Beurteilung eine abgewandelte Definition zugrunde: Eine Rechtsnorm entfalte dann Rückwirkung - im Unterschied zur tatbestandlichen Rückanknüpfung, die den sachlichen Anwendungsbereich einer Norm betreffe -, wenn der Beginn ihres zeitlichen Anwendungsbereichs hinsichtlich der Rechtsfolgen auf einen Zeitpunkt festgelegt sei, der vor dem Zeitpunkt liege, zu dem die Norm rechtlich existent, d.h. gültig geworden sei (vgl. BVerfG-Beschlüsse vom 14.5.1986, 2 BvL 2/83, BVerfGE 72, 200, 241 f., und vom 13.11.1990, 2 BvF 3/88, BVerfGE 83, 89, 110; vgl. BFH-Urteil vom 11.2.1998, I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485). 116

Der Senat folgt dem rechtsfolgenbezogenen Rückwirkungsbegriff. Danach ist eine Rückwirkung zu bejahen, wenn eine früher maßgebliche Regelung ersetzt und der Vergangenheit hinsichtlich der Rechtsfolgen fiktiv eine Regelung unterschoben wird, die seinerzeit nicht gegolten hat und daher auch nicht beachtet werden konnte (vgl. BFH-Urteil vom 11.2.1998, I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485). Dementsprechend ist im Streitfall von einer – unbedenklichen - tatbestandlichen Rückanknüpfung auszugehen. Die Grundlagen für die von einer Übernahme ausgeschlossenen Verluste (vgl. BFH-Beschluss vom 6.8.2007, IV B 20/07, BFH/NV 2007, 2369 und FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.10.2009, 6 K 4133/05, juris) liegen zwar naturgemäß in der Vergangenheit, die Rechtsfolge, nämlich der Ausschluss des Übergangsverlustes, tritt hingegen nicht vor dem Zeitpunkt ein, zu dem § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. gültig geworden ist (jeweils 117

1.1.2001).

Gesetze, die auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirken, können Grundrechte berühren, wobei in die erforderliche grundrechtliche Bewertung die Grundsätze des Vertrauensschutzes einfließen (BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 72, 200, 242 f., und in BVerfGE 79, 29, 46). Gegen diese Grundsätze wird verstoßen, wenn das Gesetz einen Eingriff vornimmt, mit dem der Betroffene nicht zu rechnen brauchte und sein Vertrauen schutzwürdiger ist als das mit dem Gesetz verfolgte Anliegen; es ist abzuwägen zwischen dem Ausmaß des Vertrauensschadens des einzelnen und der Bedeutung des gesetzlichen Anliegens für das Wohl der Allgemeinheit (vgl. BFH-Urteil vom 11.2.1998, I R 81/97, BFHE 185, 393, BStBl II 1998, 485 m.w.N.).

Bei dieser Abwägung hat das auf den Fortbestand der bisherigen Gesetzeslage gerichtete Vertrauen der Klägerin zurückzutreten. Das StSenkG vom 23.10.2000 wurde am 26.10.2000 im Bundesgesetzblatt verkündet. Die Klägerin hatte daher ausreichend Zeit und Gelegenheit, die formwechselnde Umwandlung derart zu gestalten und alle notwendigen Rechtsakte im Jahr 2000 vorzunehmen, dass sie vom Anwendungsbereich des § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. gar nicht betroffen gewesen wäre.

Die von der Klägerin angesprochene Billigkeitsregelung des Bundesministeriums der Finanzen im Schreiben vom 17.11.2000 (BStBl I 2000, 1521) führt zu keinem anderen Ergebnis. Die Regelung ist nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut dann nicht anwendbar, wenn - wie im Streitfall - neben der Registereintragung auch die Anmeldung der Umwandlung zur Eintragung in das Register in dem ersten Wirtschaftsjahr der übertragenden Körperschaft erfolgt, für das das KStG n.F. erstmals anzuwenden ist.

2. Erwerb der Anteile der D GmbH durch Herrn C mit Vertrag vom 27.12.2000

a) Als Folge des zuvor auf den 1.1.2001 ermittelten Umwandlungsstichtages handelte es sich hierbei steuerlich (noch) um die Veräußerung von GmbH-Anteilen im Jahr 2000. Dieser Vorgang betrifft nicht die Klägerin und war damit nicht in einer Ergänzungsbilanz des Herrn C zur Bilanz der Klägerin darzustellen. Entsprechend konnte auch nicht die von der Klägerin begehrte Teilwertabschreibung auf den 31.12.2001 erfolgen.

b) Die im Privatvermögen des Herrn C gehaltenen Anteile sind bei der Ermittlung des Umwandlungsverlustes gemäß § 14 i.V.m. §§ 4, 5 UmwStG zu berücksichtigen und führen zu dem von der Bp ermittelten Umwandlungsverlust (vgl. Tz 2.2.5 Bp-Bericht vom 16.6.2004). Dieser bleibt allerdings gemäß § 4 Abs. 6 UmwStG n.F. außer Ansatz. Gegen diese ebenfalls infolge des StSenkG mit Wirkung ab dem 1.1.2001 eingeführte Vorschrift bestehen auch keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Insoweit schließt der Senat sich den Gründen im Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.6.2009 (15 K 2593/09 F, EFG 2010, 1556) an. Auch die Klägerin hat keine Zweifel an der Verfassungsgemäßheit der Vorschrift geäußert.

3. Veräußerung der Kommanditanteile von Herrn C an die E KG mit Vertrag vom 25.7.2001 und Veräußerungsgewinn

a) Zunächst bestehen keine Bedenken gegen die Wirksamkeit der Veräußerung. Die Eintragung im Handelsregister hat nur deklaratorische Wirkung (vgl. Roth in Koller/Roth/Morck, Handelsgesetzbuch, 6. Auflage, § 8 Rz. 11); ihr Fehlen hindert die Wirksamkeit der Anteilsübertragung nicht.

Die im Übertragungsvertrag vom 25.7.2001 vereinbarte aufschiebende Wirkung der Anteilsübertragung bis zur Eintragung im Handelsregister führt ebenfalls nicht zur Unwirksamkeit. Die Vertragsparteien haben die Anteilsübertragung vollzogen und somit die aufschiebende Bedingung nicht beachtet. Sie haben die entsprechende Vertragsklausel damit übereinstimmend abbedungen:

Die Klägerin hat den Vorgang nach den zutreffenden Ermittlungen des Beklagten in ihren Bilanzen als Anteilskauf behandelt. Auch die Erwerberin hatte keine Bedenken gegen die Wirksamkeit der Übertragung, da sie bzw. der Treugeber, Herr E, die Anteile mit Kauf- und Abtretungsvertrag vom 15.7.2004 (Bl. 75 f. d.A.) wieder Herrn C übertragen hat. Dem Vertrag sind keine Zweifel an der Wirksamkeit der vorangegangenen Übertragung mit Vertrag vom 25.7.2001 zu entnehmen. Entsprechende Zweifel hat die Klägerin auch frühestens im Einspruchsverfahren vorgetragen, zu einem Zeitpunkt, zu dem bereits die Übertragung auf Herrn C mit Vertrag vom 15.7.2004 erfolgt war. 127

Selbst wenn die Vertragsparteien die bereits vollzogene Übertragung für fehlerhaft gehalten hätten, wäre eine Anfechtung nur mit Wirkung für die Zukunft nach den Regeln der fehlerhaften Gesellschaft möglich gewesen (vgl. Koller in Koller/Roth/Morck, Handelsgesetzbuch, 6. Auflage, § 105 Rz. 52, 25 ff.). Die Übertragung im Streitjahr 2001 wäre daher zunächst voll wirksam gewesen. Folgen aus einer Anfechtung wären im Jahr der Anfechtung zu ziehen gewesen. Für eine Anfechtung in den Streitjahren fehlt jedoch jeder Anhaltspunkt, insbesondere steht einer solchen der Übertragungsvertrag vom 15.7.2004 entgegen. 128

b) Der Beklagte hat den Veräußerungsgewinn auch zutreffend mit 1.237.500 DM ermittelt. 129

Der Gewinn bei der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils ist gemäß §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 Einkommensteuergesetz (EStG) der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt. 130

Wird ein Bruchteil eines Mitunternehmeranteils veräußert, ist vom Veräußerungspreis ein gleichartiger Bruchteil des Buchwerts des Mitunternehmeranteils (Kapitalkonto) abzuziehen (Wacker in Schmidt, EStG, 30. Auflage, § 16 Rz. 409 mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 13.2.1997, IV R 15/96, BStBl II 1997, 535). Aufgrund der von der Klägerin gewählten Umwandlung zu Buchwerten (vgl. § 14 i.V.m. § 3 UmwStG) beträgt der anteilige Buchwert des übertragenen Anteils 12.500 DM. Angesichts des Veräußerungspreises von 1.250.000 DM ergibt sich somit ein Veräußerungsgewinn i.H.v. 1.237.500 DM. 131

4. Gewerbesteuerpflicht des zuvor ermittelten Veräußerungsgewinns 132

Zutreffend hat der Beklagte den Gewinn aus der Veräußerung des anteiligen Kommanditanteils gem. § 18 Abs. 1, 4 UmwStG der Gewerbesteuer unterworfen. 133

a) Werden bei der formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach der Umwandlung Anteile an der Personengesellschaft veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 1, 4 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). 134

b) Im Streitfall sind die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 18 Abs. 4 UmwStG erfüllt. Der Gesellschafter C der Klägerin hat innerhalb der Fünfjahresfrist Anteile an der Klägerin entgeltlich auf die E KG übertragen.

c) Die Einwendungen des Klägers gegen die Heranziehung des Veräußerungsgewinns zur Gewerbesteuer greifen nicht durch. 136

§ 18 Abs. 4 UmwStG findet im Streitfall Anwendung. Die von der Klägerin in Bezug genommene Befreiungsvorschrift des § 7 Satz 2 Nr. 2, 2. Alt. Gewerbesteuergesetz ist erstmals durch das Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz vom 20. Dezember 2001 – UntStFG - (BGBl I 2000, 3858, BStBl I 2002, 35) mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2002 in das Gesetz aufgenommen worden und war daher im maßgeblichen Streitjahr 2001 nicht anwendbar. Allerdings entsprach es auch vorher der ständigen Rechtsprechung des BFH, dass Gewinne, die ein Einzelgewerbetreibender oder eine Personengesellschaft aus der Veräußerung eines ganzen Gewerbebetriebs, eines Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteils erzielt, bei der Ermittlung des Gewerbeertrags i.S. von § 7 GewStG außer Betracht bleiben (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 15.6.2004, VIII R 7/01, BStBl II 2004, 754 m.w.N). Da der Veräußerungsgewinn im Streitfall danach nicht Bestandteil des Gewerbeertrags nach § 7 GewStG ist, findet der gegenüber dieser Vorschrift subsidiäre spezialgesetzliche Ausnahmetatbestand des § 18 Abs. 4 GewStG Anwendung (BFH-Urteil vom 20.11.2006, VIII R 47/05, BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69 und Urteil FG Köln vom 15.12.2009, 12 K 4435/07, juris). Diese Vorschrift kommt auch entgegen der Auffassung der Klägerin ungeachtet dessen zum Tragen, ob die Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft zum Privatvermögen oder zum Betriebsvermögen des Anteilseigners gehört haben (BFH-Urteile vom 20.11.2006, VIII R 47/05, BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69 und vom 11.12.2001, VIII R 23/01, BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474). 137

5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 138

6. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen. Die grundsätzliche Bedeutung ergibt sich zunächst aus der Anwendung des § 27 Abs. 1a Satz 2 UmwStG n.F. auf den Streitfall. Die bislang hierzu entschiedenen Fälle (BFH-Beschluss vom 6.8.2007, IV B 20/07, BFH/NV 2007, 2369; FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 13.10.2009, 6 K 4133/05, juris), auf die sich auch der Senat in seiner Entscheidung beruft und deren Gründen er folgt, unterscheiden sich insofern vom Streitfall, als dass dort neben der Anmeldung zum und der Eintragung in das Handelsregister auch der Umwandlungsbeschluss erst im Jahr 2001 erfolgte, während im Streitfall die Umwandlung noch im Jahr 2000 beschlossen wurde. Der Senat entnimmt zwar der vorzitierten BFH-Entscheidung, dass dies angesichts der erst in 2001 vorgenommenen Registeranmeldung und – eintragung keinen Unterschied machen kann, er hält jedoch eine ausdrückliche Klarstellung durch den BFH für angezeigt. Zudem war die Revision zuzulassen, weil gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.6.2009 (15 K 2593/09 F, EFG 2010, 1556) zur Frage, ob § 4 Abs. 6 UmwStG n.F. gegen das objektive Nettoprinzip verstößt, ein Revisionsverfahren anhängig ist (Az. BFH VIII R 35/10). 139