
Datum: 19.07.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 2507/16
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0719.6K2507.16.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, I R 26/18

Tenor:

Die Gewerbesteuermessbetrags- und Zerlegungsbescheide vom 12.06.2018 werden dahingehend geändert, dass der Gewerbeertrag um ...,- € gemindert wird.

Die Kosten des Rechtsstreits trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

1

Die Klägerin existierte bis zum 31.03.2013 in der Rechtsform einer GmbH & Co KG, nämlich als A B GmbH & Co KG. Beteiligt waren als Komplementärin eine nicht am Vermögen beteiligte GmbH, die C Unternehmensverwaltung GmbH, und als Kommanditisten die B Beteiligungs-GmbH mit 40 %, Herr B1 mit 57 % und Frau D mit 3 %. Rückwirkend zum 31.03.2013 wurde die Klägerin gemäß § 25 UmwStG i.V.m. § 190 UmwG von der A B GmbH & Co KG in die A B AG umgewandelt. Im Rahmen der Umwandlung erhielten die bisherigen Mitunternehmer der A B GmbH & Co. KG Aktien an der A B AG in Höhe ihrer bisherigen prozentualen Beteiligungen als Mitunternehmer, nämlich die B Beteiligungs-GmbH ..., Herr B1 ... und Frau D ... Stück Aktien. Die Klägerin führte die Buchwerte der GmbH & Co KG fort, sodass es bei ihr nicht zu einer Aufdeckung von stillen Reserven kam (§ 25 Satz 1 i.V.m. § 20

2

Abs. 1 und 2 UmwStG).

Die B Beteiligungs-GmbH veräußerte in der Folgezeit sämtliche Anteile an der Klägerin an fremde Dritte. Herr B1 verstarb am 2014 und wurde von seiner Ehefrau, Frau B2, beerbt. Seine Tochter, Frau E, forderte anstelle des ihr zugedachten Vermächnisses ihren Pflichtteil. Frau B2 übertrug sodann im Rahmen eines Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrages vom 03.09.2015 zur Abfindung des Pflichtteilsanspruches neben einer Geldzahlung ... Stück Aktien an der Klägerin auf Frau E.

3

Die Klägerin ließ die Anteilsübertragungen der B Beteiligungs-GmbH und die Übertragung von Frau B2 an Frau E im Rahmen ihrer Gewerbesteuererklärung unberücksichtigt. Eine Veranlagung erfolgte zunächst erklärungsgemäß mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 AO stehenden Gewerbesteuermessbetrags- und Zerlegungsbescheiden 2013 vom 15.04.2015.

4

In der Folgezeit fand bei der Klägerin eine Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung F statt. Der Prüfer ermittelte für die diversen Anteilsveräußerungen der B Beteiligungs-GmbH gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG jeweils gewerbesteuerpflichtige Einbringungsgewinne I (nachfolgend EBG I genannt). Außerdem vertrat er die Ansicht, die Übertragung der Aktien von Frau B2 an Frau E aufgrund des Vermächtnis- und Abfindungsvertrags löse ebenfalls einen EBG I gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG i.H.v. 1.297.051,56 € aus, welcher der Gewerbesteuer unterliege. Bezüglich der Berechnung wird auf Anlage 8 zum BP-Bericht vom 11.03.2016 verwiesen.

5

Der Beklagte schloss sich den Feststellungen des Prüfers an und erließ mit Datum vom 02.05.2016 gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderte Gewerbesteuermessbetrags- und Zerlegungsbescheide 2013. Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage.

6

Im Klageverfahren ergingen mit Datum vom 16.04.2018 und 12.06.2018 gemäß § 172 Abs. 1 Nr. 2 AO zugunsten der Klägerin geänderte Gewerbesteuermessbetrags- und Zerlegungsbescheide, mit welchen der Beklagte im Einvernehmen mit der Klägerin die EBG I für die Anteilsveräußerungen der B Beteiligungs-GmbH und der Frau B2 minderte, soweit sie auf eine von der Klägerin gehaltene Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, der G A s.r.o. (nachfolgende G A genannt), entfielen. Streitig ist nach dieser Änderung nunmehr lediglich die Gewerbesteuerpflicht dem Grunde nach des auf die Anteilsveräußerung der Frau B2 an Frau E entfallenden EBG I i.H.v. ... €, der sich wie folgt zusammensetzt:

7

Gemeiner Wert der Aktien im Einbringungszeitpunkt	
... Stück x ... € (Wert lt. tatsächlicher Verständigung vom 30.10.2015)	
Anschaffungskosten: Buchwert Anteil B1 von 57 %: ...	
Wert für 4 % Anteile	-
Kosten für den Vermögensübergang	-

8

EBG I vor Abschmelzung	
Abschmelzung für anteilig gehaltene Jahre 2/7	-
abzüglich stille Reserven, die auf G A entfallen	-
EBG I	

Die Klägerin vertritt die Ansicht, der durch die Anteilsübertragung von Frau B2 an Frau E gemäß § 22 Abs. 1 UmsStG ausgelöste EBG I unterliege nicht der Gewerbesteuer. Dies gründe darauf, dass die A B GmbH & Co KG ihren Betrieb mit dem Formwechsel endgültig eingestellt habe. 9

Die ursprüngliche Einbringung sei, was die Anteilseinbringung von Herrn B1 anbelange, gewerbesteuerfrei erfolgt. Sie habe weder die Voraussetzungen des § 7 Satz 1 GewStG erfüllt, da es sich bei dem Veräußerungsgewinn nicht um laufenden Gewinn handele, noch seien die Voraussetzungen des § 7 Satz 2 GewStG erfüllt, da ein Veräußerungsgewinn auf Herrn B1 als unmittelbar beteiligte natürliche Person entfallen wäre. Damit hätte die Einbringung selbst dann nicht der Gewerbesteuer unterlegen, wenn die Klägerin keinen wirksamen Antrag auf Buchwertfortführung gestellt hätte und sämtliche stillen Reserven aufgedeckt worden wären. Es sei akzeptierte Rechtsfolge, dass dieser Teil der stillen Reserven der gewerbesteuerlichen Erfassung entzogen sei. Dieselbe Beurteilung müsse auch für einen nachträglich entstehenden EBG I aufgrund einer zurückwirkenden Teilaktienveräußerung greifen. 10

Die Veräußerung der im Rahmen der Umwandlung erhaltenen Anteile durch Frau B2, als Rechtsnachfolgerin des Herrn B1, wirke sich nicht dergestalt rückwirkend auf den Sachverhalt zum Übertragungstichtag aus, dass Herr B1 nunmehr nur noch einen Teilanteil an der A B GmbH & Co KG in die Klägerin eingebracht habe. Vielmehr beschränke sich die rückwirkende Änderung auf den Wertansatz des übergehenden Vermögens bei der Klägerin und damit die Höhe des Einbringungsgewinns in der Person des Einbringenden B1. Der Sachverhalt bleibe aber durch die Veräußerung der Anteile insoweit unangetastet, als dass Herr B weiterhin seinen gesamten Mitunternehmeranteil in die Klägerin eingebracht habe. Damit scheide die Annahme eines rückwirkend entstehenden laufenden Gewerbeertrags aus. 11

Die Klägerin beantragt, 12

den Gewerbesteuermessbetrags- und den Zerlegungsbescheid vom 12.06.2018 dahingehend zu ändern, dass der Gewerbeertrag um, - € gemindert wird, 13

hilfsweise die Revision zuzulassen. 14

Der Beklagte beantragt, 15

die Klage abzuweisen, 16

hilfsweise die Revision zuzulassen. 17

18

Der Beklagte verweist auf seine Einspruchsentscheidung und Rz. 22.07 des Umwandlungssteuererlasses (BMF v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I 1314). Ergänzend führt er aus, würden nur Teile der sperrfristverhafteten Anteile veräußert, erhöhe der rückwirkend zu erfassende EBG I den Gewerbeertrag des Einbringenden, weil die Teilanteilsveräußerung nicht der Veräußerung des gesamten Betriebs oder Teilbetriebs entspreche. Teilveräußerungen durch natürliche Personen bzw. Mitunternehmenschaften mit natürlichen Personen führten zu einer Gewerbesteuerpflicht.

Entscheidungsgründe

19

Die Klage ist begründet.

20

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht einen auf die Veräußerung der Anteile der Frau B2 an Frau E entfallenden Gewinn der Gewerbesteuer unterworfen.

21

Der auf die Anteilsveräußerung von Frau B2 an Frau E entfallende EBG I ist nicht gewerbsteuerbar. Da das Umwandlungssteuergesetz keine Spezialregelungen zur gewerbsteuerlichen Behandlung von Einbringungsgewinnen enthält, gelten die allgemeinen Grundsätze des Gewerbesteuerrechts, wie sie für einen originären Einbringungsgewinn zur Anwendung kommen. Demnach ist der auf die Anteilsveräußerung entfallende Gewinn nicht gewerbsteuerbar, denn die Voraussetzungen des § 7 GewStG liegen nicht vor.

22

Gemäß § 7 Satz 1 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt oder vermindert um die in §§ 8, 9 GewStG bezeichneten Hinzurechnungen und Kürzungen. Dieser Gewinn ist um solche Bestandteile zu bereinigen, die nicht mit dem Wesen 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. Denn aus dem Wesen 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 – anders als bei Kapitalgesellschaften – bei der Ermittlung des Gewerbeertrags auszuscheiden sind, wenn damit die endgültige Einstellung der gewerblichen Betätigung verbunden ist (ständige Rechtsprechung des BFH, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 18.12.2014 IV R 59/11, BFH/NV 2015, 520; vom 01.02.1979 IV R 219/75 BStBl 1979 II 444; vom 02.07.1981 IV R 136/79, BStBl 1981 II 798). Es widerspräche dem Charakter der Gewerbesteuer, auch die sich aus der Beendigung der gewerblichen Betätigung ergebenden Gewinne als Gewerbeerträge zu erfassen, da sie in keinem stehenden Gewerbebetrieb erwirtschaftet wurden (BFH-Urteil vom 26.06.2007 IV R 49/04, BStBl 2009 II 289). Lediglich soweit der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs oder eines Teilbetriebs einer Mitunternehmenschaft, 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).

23

Nach diesen Grundsätzen unterlag die ursprüngliche Einbringung des Kommanditanteils an der A B GmbH & Co KG in die Klägerin durch Herrn B1 im Jahr 2013 – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – nicht der Gewerbesteuer, da weder die Voraussetzungen des § 7 Satz 1 GewStG noch des § 7 Satz 2 GewStG erfüllt waren. § 7 Satz 1 GewStG war nicht gegeben, da die an der A B GmbH & Co KG beteiligten Gesellschafter, d.h. u.a. Herr B1, ihre Anteile an dieser in die Klägerin eingebracht haben und die Kommanditgesellschaft ihren

24

Betrieb mit dem Formwechsel endgültig eingestellt hat. Die A B GmbH & Co KG existierte als Steuersubjekt nicht mehr. Auch eine Gewerbesteuerpflicht nach § 7 Satz 2 GewStG schied aus, da ein Veräußerungsgewinn auf Herrn B1 als unmittelbar beteiligte natürliche Person entfiel.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung soll der im Falle der Veräußerung erhaltener Anteile durch den Einbringenden innerhalb des Siebenjahreszeitraums gemäß § 22 Abs. 1 UmwStG rückwirkend entstehende EBG I dann der Gewerbesteuer unterliegen, wenn nicht sämtliche erhaltenen Anteile in einem Vorgang veräußert werden. Für Zwecke des § 7 Satz 2 GewStG sei dann nicht mehr von einer Veräußerung eines Betriebs, Teilbetriebs bzw. eines Mitunternehmeranteils auszugehen. D.h. die sukzessive Veräußerung der erhaltenen Anteile führt nach Verwaltungsansicht – anders als eine vollständige Veräußerung der erhaltenen Anteile – dazu, dass der dadurch jeweils ausgelöste EBG I zum Gewerbeertrag gehört (Tz. 22.07 AEUmwStG, BMF v. 11.11.2011 - IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl 2011 I 1314). Für den vorliegenden Fall bedeutet diese Ansicht, dass der durch die Anteilsübertragung der Frau B2 als Rechtsnachfolgerin des Herrn B1 ausgelöste EBG I gewerbesteuerpflichtig wäre, da nur ... Stück der insgesamt ... Stück Aktien an der Klägerin im Rahmen des Vermächtnisverzichts- und Abfindungsvertrags auf Frau E übertragen wurden. 25

Im Schrifttum wird der Umwandlungssteuererlass insoweit überwiegend kritisiert (vgl. Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, Kommentar zum Umwandlungsgesetz und Umwandlungssteuergesetz, 7. Auflage 2016, § 22 Rn. 61a; Stangl, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, Kommentar zum Umwandlungssteuergesetz, 2. Auflage 2013, § 22 Rn. 85a; Bilitewki in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Auflage 2015, § 22 Rn. 122; Patt, Nachträgliche Besteuerung der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, GmbH-StB 2013,110; Beutel, in: Lenski/Steinberg Kommentar zum Gewerbesteuerengesetz, Stand April 2018, Anhang GewStG und Umwandlungen nach dem UmwStG Rn. 326). Nach der im Schrifttum vertretenen Ansicht ist es für die Gewerbesteuer ohne Belang, wenn die sperrfristbehafteten Anteile nur anteilig veräußert werden. Die Gewerbesteuerfreiheit des EBG I gelte nach § 7 Satz 2 GewStG unabhängig davon, ob die stillen Reserven insgesamt oder nur teilweise aufgedeckt werden. Für den vorliegenden Fall bedeutet diese Ansicht eine Gewerbesteuerfreiheit des durch die Teilanteilsveräußerung durch Frau B2 ausgelösten EBG I. 26

Richterliche Entscheidungen, insbesondere höchstrichterliche Entscheidungen, sind zu der Frage – soweit ersichtlich – bislang nicht ergangen. Der erkennende Senat schließt sich der im Schrifttum vorherrschenden Ansicht an. Die Veräußerung der im Rahmen der Umwandlung erhaltenen Anteile durch Frau B2, als Rechtsnachfolgerin des Herrn B1, hat zwar die Qualität eines rückwirkenden Ereignisses i.S.v. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO (§ 22 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Die Rückwirkung wirkt sich aber nicht dergestalt auf den Sachverhalt zum Übertragungstichtag aus, dass Herr B1 nunmehr nur noch einen Teilanteil an der A B GmbH & Co KG in die Klägerin eingebracht hat, weil er bzw. seine Rechtsnachfolgerin den anderen Teilanteil an seine Tochter veräußert hat. Vielmehr beschränkt sich die rückwirkende Änderung auf den Wertansatz des übergehenden Vermögens bei der Klägerin und damit die Höhe des Einbringungsgewinns in der Person des Einbringenden, Herrn B1. Der Sachverhalt bleibt aber durch die Veräußerung der Anteile insoweit unangetastet, als dass Herr B weiterhin seinen gesamten Mitunternehmeranteil in die Klägerin eingebracht hat und die gesamte gewerbliche Tätigkeit eingestellt wurde. 27

Eine andere Beurteilung würde auch dem Wortlaut des Gesetzes entgegenstehen. § 22 Abs. 1 UmwStG schreibt fest, dass es sich beim EBG I um einen Gewinn nach § 16 EStG 28

handelt und macht hierbei keine Unterschiede, ob es zu einer vollständigen oder nur anteiligen Versteuerung des EBG I kommt. Da aber Gewinne nach § 16 EStG grundsätzlich nicht der Gewerbesteuerpflicht unterliegen, muss auch ein anteiliger EBG I gewerbesteuerfrei sein. Hätte der Gesetzgeber einen anteiligen EBG I der Gewerbesteuer unterwerfen wollen, hätte er dies explizit regeln müssen (so auch: Bilitewki in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 4. Auflage 2015, § 22 Rn. 122).

Schließlich würde eine Gewerbesteuerpflicht auch der Zielsetzung des Umwandlungssteuergesetzes widersprechen. Ziel des Umwandlungssteuergesetzes ist es, die Einbringung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften zu erleichtern und zwar durch eine Verlagerung der Besteuerung in die Zukunft. Dabei soll aber sichergestellt werden, dass die im Zeitpunkt der Betriebseinbringung oder des Anteilstauschs aufgelaufenen und auf die Anteile der übernehmenden Gesellschaft übertragenen stillen Reserven bei einer Veräußerung der Anteile innerhalb der Sperrfrist der Besteuerung unterliegen (BT-Dr. 16/2710, S. 42). Demgemäß erscheint die Besteuerung der stillen Reserven jedenfalls dann nicht als sachgerecht, wenn diese bei Einbringung des Betriebs, Teilbetriebs bzw. Mitunternehmeranteils auch bei ihrer Realisation nicht der Gewerbesteuer unterlegen hätten. Es ist akzeptierte Rechtsfolge, dass dieser Teil der stillen Reserven der gewerbesteuerlichen Erfassung entzogen ist. Da die Einbringung der Anteile des Herrn B1 gemäß § 7 Satz 2 GewStG selbst dann nicht der Gewerbesteuer unterlegen hätte, wenn die Klägerin keinen wirksamen Antrag auf Buchwertfortführung gestellt hätte und sämtliche stillen Reserven aufgedeckt hätte, muss diese Beurteilung auch für einen nachträglich entstehenden EBG I aufgrund einer zurückwirkenden Teilaktienveräußerung greifen.

29

Das hier gefundene Ergebnis steht auch in Einklang mit der aktuellen Rechtsprechung zum EBG II. Nach einem Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 21.03.2018 (1 K 1/16, EFG 2018, 861) unterliegt der Einbringungsgewinn II gemäß § 22 Abs. 2 UmwStG dann nicht der Gewerbesteuer, wenn die Einbringung der GmbH-Anteile zum gemeinen Wert nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre.

30

Schließlich steht das hier gefundene Ergebnis auch in Einklang mit der Rechtsprechung zur Vorgängerregelung. Der Bundesfinanzhof hat zur Vorgängerregelung für einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG 1995 entschieden (vgl. BFH vom 29.04.1982 IV R 51/79 BStBl II 1982, 738), dass der Gewinn aus der Veräußerung nur eines Teils von einbringungsgeborenen Anteilen gewerbesteuerfrei ist, wenn die Veräußerung des Sacheinlagegegenstandes, durch dessen Einlage die Anteile erworben wurden, beim Einbringenden nicht gewerbesteuerpflichtig gewesen wäre. Wenn dies schon für einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 UmwStG, die nur Besteuerungsrepräsentant für den Sacheinlagegegenstand sind, so zu beurteilen ist, muss dies umso mehr für die geltende Rechtslage zutreffen. Hier ist die Teilanteilsveräußerung nur auslösendes Moment für den EBG I als unmittelbares Ergebnis aus der Einbringung eines ganzen Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils (so auch: Patt, Nachträgliche Besteuerung der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft, GmbH-StB 2013, 110).

31

Demgemäß war der Klage in vollem Umfang stattzugeben.

32

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zuzulassen.

33

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

34

