
Datum: 13.12.2007
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3579/04 F
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2007:1213.3K3579.04F.00

Tenor:

Der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Be-steuerungsgrundlagen für 2000 vom 05.08.2003 in Gestalt der Einspruchs-entscheidung vom 21.06.2004 wird aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Gründe:

Die Beteiligten streiten nach der formwechselnden Umwandlung einer AG in eine KG darüber, ob und in welcher Höhe der Kl. im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der KG gegen eine Abfindungszahlung einen gewerblichen Veräußerungsgewinn i.S.d. § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) erzielt hat. 1 2

Der Kl. erwarb am 16.03.1999 50 Stück Aktien der X..... AG zu einem Kaufpreis von insgesamt 23.528,73 DM. Er hielt die Aktien in seinem Privatvermögen. 3

Am 23./24.02.2000 beschloss die außerordentliche Hauptversammlung der X..... AG die formwechselnde Umwandlung der AG in eine KG unter der Firma X..... AG & Co. KG. Diese Umwandlung wurde durch Eintragung in das Handelsregister des Amtsgerichts Iserlohn am 28.03.2000 wirksam. Steuerlicher Übertragungsstichtag war der 30.06.1999. Zu den Einzelheiten wird auf den Auszug aus dem Umwandlungsbericht zur außerordentlichen Hauptversammlung in der Feststellungsakte verwiesen.	
Mit Schreiben vom 14.07.2000 wurde dem Kl. von der X..... AG & Co. KG ebenso wie den übrigen Altaktionären die Möglichkeit eingeräumt, gegen eine Abfindung mit sofortiger Wirkung aus der Gesellschaft auszuscheiden. Auf das Rundschreiben vom 14.07.2000 in der Feststellungsakte wird Bezug genommen.	5
Der Kl. nahm dieses Angebot an. Daraufhin wurde an den Kl. am 31.08.2000 eine Abfindung in Höhe von 31.711,61 DM ausgezahlt.	6
Der Beklagte (Bekl.) erließ am 05.08.2003 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (VdN) stehenden Gewinnfeststellungsbescheid für das Jahr 2000, in dem den Gesellschaftern der X..... AG & Co. KG, die "zum 01.01.2000 ausgeschieden" seien, ein Veräußerungsgewinn i.H.v. insgesamt 5.997.341,79 DM zugerechnet wurde. Dieser Betrag wurde auf 213 ausgeschiedene Gesellschafter aufgeteilt, die insgesamt 14.517 Aktien der X..... AG gehalten hatten. Für den Kl. wurde ein anteiliger steuerbarer Veräußerungsgewinn i.H.v. 20.656,27 DM festgestellt, der wie folgt ermittelt wurde:	7
Anzahl der Aktien 50	8
Wert je Aktie 323,29 Euro	9
Aktienwert gesamt in Euro 16.164,50 Euro	10
Aktienwert gesamt in DM 31.615,01 DM	11
Festkapital in DM 254,26 DM	12
Rücklagen in DM 9.784,89 DM	13
handelsrechtlicher Veräußerungsgewinn in DM 21.575,86 DM	14
steuerlicher Mehrwert zum 01.01.2000 in DM 919,59 DM	15
steuerlicher Veräußerungsgewinn in DM 20.656,27 DM	16
Auf den gem. § 183 Abs. 2 AO einzeln bekannt gegebenen Feststellungsbescheid vom 05.08.2003 wird hinsichtlich der weiteren Einzelheiten Bezug genommen.	17
Gegen diesen Bescheid legte der Kl. am 01.09.2003 Einspruch ein. In der Begründung führte er aus, die Anschaffungskosten "der veräußerten KG-Beteiligung" hätten 23.528,78 DM betragen, so dass der Veräußerungsgewinn lediglich 8.183,00 DM betrage.	18
Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 21.06.2004 wies der Bekl. den Einspruch des Kl. als unbegründet zurück. Der Veräußerungsgewinn sei zutreffend festgestellt worden und entspreche den eingereichten Gewinnfeststellungserklärungen der Firma X..... AG & Co. KG. Es sei unerheblich, zu welchem Preis der Kl. in der Vergangenheit die Aktien der X..... AG erworben habe. Die Aktien seien mit Umwandlung in eine Personengesellschaft	19

untergegangen. Bei der Prüfung der Vorgänge sei zu berücksichtigen, dass bei im Privatvermögen gehaltenen Aktien Wertsteigerungen und Wertverluste grundsätzlich steuerlich nicht relevant und der Vermögensebene des Steuerpflichtigen zuzurechnen seien. Zudem sei dem Kl. ein Körperschaftsteueranrechnungsguthaben zugewiesen und bei der ESt angerechnet worden. Der Kl. sei in Folge der Umwandlung Kommanditist der X..... AG & Co. KG geworden. Da der Kl. nicht wesentlich an der X..... AG beteiligt gewesen und die Aktien im Privatvermögen gehalten habe, komme § 7 UmwStG a.F. zur Anwendung. Dem Kl. sei der Teil des für Ausschüttungen verwendbaren Eigenkapitals der übertragenden Körperschaft, der dem Verhältnis seiner Anteile zum Nennkapital entspreche, und die nach § 10 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) anzurechnende Körperschaftsteuer als Einkünfte aus Kapitalvermögen zuzurechnen. Gemäß dem BMF-Schreiben vom 25.03.1998 (BStB I 1998 S. 268, Tz. 05.10) bleibe der Wert der übergangenen Wirtschaftsgüter bei der Ermittlung des Übernahmeergebnisses außer Ansatz, soweit es sich um nicht wesentlich beteiligte Anteilseigner handele, die ihre Anteile im Privatvermögen hielten. Der nicht wesentliche beteiligte Anteilseigner, der Gesellschafter der übernehmenden Personengesellschaft werde, habe bei der späteren Veräußerung des Mitunternehmeranteils den gesamten Veräußerungsgewinn einschließlich der stillen Reserven, die bei Übergang des Vermögens der übertragenen Körperschaft zu Buchwerten auf die Personengesellschaft vor dem steuerlichen Übergangsstichtag entstanden seien, zu versteuern. Für eine Ergänzungsbilanz bleibe danach kein Raum. Die ursprünglichen Anschaffungskosten für die Aktien seien bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns nicht einzubeziehen.

Mit seiner Klage vom 06.07.2004 verfolgt der Kl. sein Begehren weiter. Sein Veräußerungsgewinn betrage lediglich 8.183,00 DM. Der Bekl. habe bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zu Unrecht den über den Buchwert der Beteiligung hinausgehenden Mehrpreis, den er für die Anschaffung der Aktien aufgewandt habe, unberücksichtigt gelassen. Diese Aufwendungen seien im Rahmen einer Ergänzungsbilanz zu berücksichtigen. Darüber hinaus vertritt der Kl. unter Hinweis auf in der Literatur vertretene Auffassungen die Meinung, es liege ein Verstoß gegen das Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit sowie gegen das Verbot der Übermaßbesteuerung vor. Ein wirtschaftlicher Gewinn von 8.133,00 DM könne keine Einkommensteuer von mehr als 12.000,00 DM auslösen. 20

Der Kl. beantragt sinngemäß, 21

1. den Feststellungsbescheid vom 05.08.2003 in Gestalt der EE vom 21.06.2004 aufzuheben. 22

2. hilfsweise, den Feststellungsbescheid vom 05.08.2003 in Gestalt der EE vom 21.06.2004 dahingehend zu ändern, dass der auf den Kl. entfallende Veräußerungsgewinn auf 8.133,00 DM herabgesetzt wird, 23

3. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 24

Der Bekl. beantragt, 25

1. die Klage abzuweisen, 26

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen. 27

Zur Begründung beruft sich der Bekl. auf seine EE. 28

29

30

Der Berichterstatter hat die Sach- und Rechtslage mit den Beteiligten am 09.02.2006 erörtert. Auf das Protokoll des Erörterungstermins (Bl. 41 ff der Gerichtsakte) wird verwiesen.	
Der Senat hat in der Sache am 13.12.2007 mündlich verhandelt. Auf die Sitzungsniederschrift wird Bezug genommen.	31
Die Klage ist zulässig und begründet.	32
Der angefochtene Feststellungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kl. in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).	33
Der Bekl. hat in dem angefochtenen Feststellungsbescheid vom 05.08.2003 in Gestalt der EE vom 21.06.2004 für den Kl. zu Unrecht einen Gewinn aus Gewerbebetrieb festgestellt. Der Kl. hat im Zusammenhang mit seinem Ausscheiden aus der X..... AG & Co. KG und der ihm zugeflossenen Abfindung keinen Veräußerungsgewinn i.S.d. §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 EStG erzielt.	34
Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören auch Gewinne, die aus der Veräußerung eines Mitunternehmeranteils im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG erzielt werden (§ 16 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Gem. § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Veräußerungsgewinn der Betrag, um den der Veräußerungspreis nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert des Betriebsvermögens oder den Wert des Anteils am Betriebsvermögen übersteigt.	35
Durch den Kauf der 50 Aktien am 16.03.1999 ist der Kl. zunächst Aktionär der X..... AG geworden. Mit der Eintragung der neuen Rechtsform im Handelsregister am 28.03.2000 wurde der Kl. sodann automatisch Kommanditist der X..... AG & Co. KG. Bei einer, hier vorliegenden, formwechselnden Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft werden die Anteilseigner des formwechselnden Rechtsträgers mit Eintragung der neuen Rechtsform im Handelsregister an dem Rechtsträger nach den für die neue Rechtsform geltenden Vorschriften beteiligt (§ 202 Abs. 1 Nr. 2 UmwG).	36
Die steuerrechtlichen Folgen der formwechselnden Umwandlung richten sich nach §§ 1, 2, 14 Satz 1 bis 3 i.V.m. §§ 3 bis 8 und 10 UmwStG 1995. Wird die übertragende Körperschaft handelsrechtlich aufgelöst und ihr Vermögen ohne Abwicklung auf einen anderen Rechtsträger übertragen, geht § 2 Abs. 1 UmwStG davon aus, dass das Vermögen der übertragenden Körperschaft mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtages (hier der 30.06.1999) auf die Übernehmerin übergegangen ist und die übertragende Körperschaft nicht mehr besteht (steuerliche Rückwirkung).	37
Veräußert ein Anteilseigner in der Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister (Rückwirkungszeitraum) seine Beteiligung an der übertragenden Körperschaft, scheidet er aus der zivilrechtlich noch bestehenden Überträgerin aus und wird nicht Gesellschafter der Übernehmerin. Ausgehend von dieser zivilrechtlichen Rechtslage sieht die Finanzverwaltung für diese Fälle eine Ausnahme von der steuerlichen Rückwirkung vor. Von der Rückwirkungsfiktion sind Anteilseigner der übertragenden Körperschaft insoweit ausgenommen, als sie in der Zeit zwischen dem steuerlichen Übertragungstichtag und der Eintragung der Umwandlung im Handelsregister (Rückwirkungszeitraum) ganz oder teilweise aus der übertragenden Körperschaft z.B. durch Veräußerung der Anteile ausscheiden. Soweit sie ausscheiden, sind sie steuerlich im Rückwirkungszeitraum als Anteilseigner der übertragenden Körperschaft zu behandeln (vgl. Tz. 02.09 des UmwSt-Erlasses vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268). Dies gilt auch für Anteilseigner, die aus dem umgewandelten Rechtsträger gegen Barabfindung gem.	38

§§ 29, 125, 207 UmwG ausscheiden. Der abgefundene Anteilseigner scheidet danach zwar handelsrechtlich erst nach der Handelsregistereintragung und damit aus dem auch zivilrechtlich bereits bestehenden übernehmenden Rechtsträger aus. Steuerrechtlich soll er jedoch so behandelt werden, als ob er aus dem übertragenden Rechtsträger ausgeschieden wäre (vgl. Tz. 02.10, 02.13 u. 02.15 des UmwSt-Erlasses vom 25.03.1998 a.a.O.).

Diese Behandlung ist nach Auffassung des Senats zutreffend. Sie steht im Einklang mit § 5 Abs. 1 2. Alternative UmwStG 1995. § 5 UmwStG 1995 regelt die Auswirkungen der Umwandlung auf den Gewinn der übernehmenden Personengesellschaft in Sonderfällen. Findet die übernehmende Personengesellschaft einen Anteilseigner ab, so hat sie ihren Gewinn so zu ermitteln, als hätte sie die Anteile an dem steuerlichen Übertragungstichtag angeschafft. Diese unmittelbar für die übernehmende Personengesellschaft geltende gesetzliche Rückwirkungsfiktion bewirkt auf der Ebene des abgefundenen Gesellschafters, dass ihm für die Zeit nach dem zurückliegenden steuerlichen Übertragungstichtag keine Gewinne oder Verluste im Rahmen der übernehmenden Personengesellschaft zugerechnet werden. Dies gilt auch für einen Veräußerungsgewinn hinsichtlich einer etwaigen Stellung als Gesellschafter der Personengesellschaft (so auch Haritz/Slabon, GmbHR 1997, 401; vgl. i.ü. Dötsch/Patt/Pung/Jost, UmwStR 5. Auflage § 2 Rz. 24; Streck/Posdziech, GmbHR 1995, 271). Dementsprechend ist es folgerichtig, den nach Vollzug der Umwandlung gegen Barabfindung ausgeschiedenen Anteilseigner insofern nicht an der steuerlichen Rückwirkungsfiktion des § 2 Abs. 1 UmwStG teilhaben zu lassen, als dass er steuerlich Anteile an einer Körperschaft und nicht Mitunternehmeranteile veräußert (vgl. Tz. 02.12 des UmwSt-Erlasses vom 25.03.1998 a.a.O.).

Nach Auffassung des erkennenden Senats sind diese Grundsätze auch im vorliegenden Streitfall anzuwenden. Der Kl. hat von dem ihm seitens der X..... AG & Co. KG eingeräumten Sonderkündigungsrecht Gebrauch gemacht und ist mit sofortiger Wirkung gegen eine Barabfindung aus der Gesellschaft ausgeschieden.

Es handelt sich hierbei zwar nicht um Barabfindung im Sinne des § 207 UmwG, da der Kl. weder gegen den Umwandlungsbeschluss Widerspruch eingelegt hat, noch die gesetzlich vorgeschriebene Frist zur Annahme des Angebots eingehalten wurde. Bei dem Formwechsel eines Rechtsträgers hat der übernehmende Rechtsträger jedem Anteilsinhaber, der gegen den Umwandlungsbeschluss des übertragenden Rechtsträgers Widerspruch eingelegt hat, den Erwerb seiner Anteile gegen eine angemessene Barabfindung anzubieten (§ 207 UmwG). Das Angebot kann nur binnen zwei Monaten nach dem Tag angenommen werden, an dem die Eintragung der neuen Rechtsform oder des Rechtsträgers neuer Rechtsform in das Register nach § 201 Satz 2 UmwG als bekannt gemacht gilt (§ 209 UmwG).

Gleichwohl sieht der Senat keine Veranlassung, den vorliegenden Fall anders zu beurteilen, als wenn der Kl. eine Barabfindung gem. § 207 UmwG angenommen hätte. Zur Überzeugung des Senats steht nach dem Wortlaut des Rundschreibens der X..... AG & Co KG vom 14.07.2000 fest, dass die Gesellschaft ihren Gesellschaftern über das gesetzlich vorgeschriebene Barabfindungsangebot (§§ 207 ff. UmwG) hinaus ein erweitertes Barabfindungsangebot unterbreitet hat, das im Streitfall steuerrechtlich nicht anders zu beurteilen ist, als ein Barabfindungsangebot i.S.d. § 207 UmwG. Die Gesellschaft geht in dem Rundschreiben auf die gesetzlichen Voraussetzungen der §§ 207 ff. UmwG ein und unterbreitet den Gesellschaftern, die diese Voraussetzungen nicht erfüllt haben, ausnahmsweise eine weitere Möglichkeit zum sofortigen Ausscheiden gegen eine Barabfindung. Diese erweiterte Möglichkeit zum Ausscheiden aus der Gesellschaft gegen Barabfindung kann nach Auffassung des Senats nicht dazu führen, den Kl. im Vergleich zu

einem Gesellschafter, der gegen eine Barabfindung gem. § 207 UmwG aus der Gesellschaft ausgeschieden ist, anders zu behandeln. Soweit die Finanzverwaltung in Tz. 02.10. des UmwSt-Erlasses vom 25.03.1998 hinsichtlich der Ausnahmen von der steuerlichen Rückwirkungsfiktion nur auf die gesetzlich geregelten Barabfindungen gemäß §§ 29, 125 und 207 UmwG abstellt, ist diese Einschränkung vom Gesetzeswortlaut und von der Intention des Gesetzgebers nicht gedeckt.

§ 5 Abs. 1 2. Alternative UmwG, aus dem, wie vorstehend ausgeführt wurde, die dargestellte Ausnahme von der Rückwirkungsfiktion des § 2 UmwStG hergeleitet werden kann, stellt lediglich darauf ab, dass der Anteilseigner von der übernehmenden Personengesellschaft abgefunden wird. Eine Beschränkung auf Barabfindungen gem. §§ 29, 125 und 207 UmwG lässt sich aus dem Wortlaut des Gesetzes nicht herleiten. Auch die Gesetzesbegründung spricht nur von Anteilen, die einem Gesellschafter gehört haben, der von der Personengesellschaft abgefunden wurde, ohne die Abfindung näher zu konkretisieren (vgl. BT-Drucksache 12/6885 S. 18). 43

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsgrundlagen, hat der Bekl. rechtsfehlerhaft für den Kl. einen Gewinn aus Gewerbebetrieb gem. §§ 16 Abs. 1 Nr. 2, Abs. 2 Satz 1 EStG festgestellt, da der Kl. steuerlich keinen Mitunternehmeranteil sondern Anteile an einer Körperschaft (Aktien) veräußert hat. 44

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 155 FGO i.V.m. 708 Nr. 11 u. 711 ZPO. 45

Die Revision wurde zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 1 Nr. 2 FGO) zugelassen. 46