

BFH

9.1.2009

IV B 27/08

Keine Tarifbegünstigung gemäß § 32c EStG 1996 des Übernahmegewinns nach §§ 4 ff. UmwStG 1995 - Gewerbesteuer bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft

Der Übernahmegewinn nach den §§ 4 ff. UmwStG 1995 war nicht gemäß § 32c EStG 1996 tarifbegünstigt.

EStG (1996) § 32c

GewStG § 7

UmwStG 1995 §§ 4 ff., § 18 Abs. 1 und 2

Niedersächsisches FG vom 24. Januar 2008 11 K 236/98

Gründe

I.

Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) war Anteilseigner der X-GmbH, die zum 31. Dezember 1996 formwechselnd in die X-KG umgewandelt wurde. Mit Gewinnfeststellungsbescheid 1996 wurde der hierbei angefallene Übernahmegewinn gemäß § 4 Abs. 4 und 5 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) in Höhe von rd. 1,9 Mio. DM dem Kläger zugerechnet. Dem Begehren des Klägers, den Übernahmegewinn als gewerbliche Einkünfte i.S. von § 32c des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (im Folgenden: EStG 1996) festzustellen, hat der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) nicht entsprochen. Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Die Klage wurde vom Finanzgericht (FG) abgewiesen. Mit der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision macht der Kläger geltend, dass der vorliegend streitigen Frage grundsätzliche Bedeutung zukomme (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

II.

Die Beschwerde hat keinen Erfolg.

1. Dabei kann der Senat offenlassen, ob die Beschwerdeschrift im Hinblick darauf, dass die Frage nach der Tarifbegrenzung von Übernahmegewinnen gemäß § 32c EStG 1996 ausgelaufenes Recht betrifft, den Darlegungserfordernissen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügt (vgl. hierzu Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 116 Rz 33). Die Zulassung der Revision kommt jedenfalls deshalb nicht in Betracht, weil der materiell-rechtlichen Einschätzung der Vorinstanz beizupflichten ist.

a) Einschlägige gesetzliche Bestimmungen

aa) Nach § 32c Abs. 1 EStG 1996 ist von der tariflichen Einkommensteuer ein Entlastungsbetrag nach Abs. 4 abzuziehen, wenn in dem zu versteuernden Einkommen gewerbliche Einkünfte im Sinne des Abs. 2 enthalten sind. Nach der Grundregel des Abs. 2 Satz 1 (Stufe 1) sind gewerbliche Einkünfte im Sinne dieser Vorschrift vorbehaltlich des Satzes 2 "Gewinne oder Gewinnanteile, die nach § 7 oder § 8 Nr. 4 des Gewerbesteuergesetzes der Gewerbesteuer unterliegen". Abs. 2 Satz 2 sondert hiervon im Sinne einer Ausnahme (Stufe 2) im Einzelnen aufgezählte Gewinne und Gewinnanteile, die nach § 9 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) bei der Ermittlung des Gewerbeertrags zu kürzen sind oder nach § 34 EStG einer Steuerermäßigung unterliegen.

bb) Gemäß dem in § 32c Abs. 2 Satz 1 EStG 1996 in Bezug genommenen § 7 GewStG ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des EStG oder des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu er-

mittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb, (...) vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge.

cc) Nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 gelten die Regelungen der §§ 3 bis 9, 14, 16 und 17 UmwStG 1995 bei Vermögensübergang auf eine Personengesellschaft oder Formwechsel in eine Personengesellschaft vorbehaltlich Abs. 2 auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags; gemäß § 18 Abs. 2 UmwStG 1995 ist hierbei aber "ein Übernahmegewinn nicht zu erfassen".

b) Zwar sind im Schrifttum (vgl. die Nachweise zum Meinungsstand bei Wendt in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 32c EStG Rz 32 "Umwandlungsgewinne"; Blümich/Gosch, § 32c EStG a.F. Rz 43) die Auffassungen darüber, ob der Übernahmegewinn ein Gewinn ist, der nach § 7 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt, geteilt. Bejaht wird dies z.B. von Ivens (Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1999, 1344), Kahrs (Betriebs-Berater --BB-- 1998, 349), Walter (GmbH-Rundschau --GmbHR-- 1998, 576), Felix (BB 1995, 749), Siebert (DStR 2000, 758, 761), Herzig (Die Steuerberatung --Stbg-- 1996, 49, 59 Fn. 50), verneint hingegen z.B. von Thiel (Der Betrieb --DB-- 1995, 1196, 1199), Müller (DB Beil. 3/1998, 5), Gosch (Die steuerliche Betriebsprüfung --StBp-- 1998, 192, 194), FG Köln, Urteil vom 2. September 1998 3 K 9994/97 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1999, 124, rechtskräftig), HHR/Wendt, § 32c EStG Rz 32 "Umwandlungsgewinne", Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 25. März 1998 IV B 7 -S 1978- 21/98 (BStBl I 1998, 268, 291 zu Tz. 04.42). Der Senat hat jedoch keinen Zweifel daran, dass der zuletzt genannten --ablehnenden-- Auffassung zu folgen ist.

c) Hierfür spricht bereits der Wortlaut der in Frage stehenden Vorschriften als auch ihr systematischer Regelungszusammenhang.

aa) Zwar ist es zutreffend, dass der Wortlaut des § 32c Abs. 2 Satz 1 EStG 1996 i.V.m. § 7 GewStG die Begünstigung der gewerblichen Einkünfte nicht (durchgängig) an deren tatsächliche gewerbesteuerliche Belastung knüpft. Erforderlich ist aber, dass die Gewinne (oder Gewinnanteile) nach § 7 GewStG (oder § 8 Nr. 4 GewStG) der Gewerbesteuer unterliegen und es sich deshalb um Gewinne handelt, die für Zwecke der Bestimmung des Gewerbeertrags "nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder Körperschaftsteuergesetzes zu ermitteln sind". Letztere Voraussetzung ist für den im anhängigen Verfahren streitigen Übernahmegewinn jedoch nicht erfüllt, weil das UmwStG 1995 --ebenso wie das UmwStG 1977 und das UmwStG 1969-- vor allem im Interesse der Erleichterung der Unternehmensumstrukturierung die (ertrag-)steuerrechtliche Behandlung der einzelnen Umwandlungsarten sondergesetzlichen und damit im Verhältnis zu den Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und KStG vorrangigen Rechtsfolgen unterstellt (vgl. BT-Drucks 12/6885, S. 14; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, Vor § 1 UmwStG Rz 45).

(1) So können auch im Falle des Formwechsels einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft der Übertragungs- und der Übernahmegewinn auf einen steuerrechtlichen Übertragungs- bzw. Umwandlungstichtag innerhalb von acht Monaten vor Handelsregisteranmeldung ermittelt werden (§ 14 Satz 3 UmwStG 1995). Hiermit übereinstimmend gelten --zum Zwecke der Bestimmung des bei der Personengesellschaft zu erfassenden Übernahmegewinns-- auf diesen Zeitpunkt die im Privatvermögen gehaltenen und entweder nach § 17 EStG oder nach § 21 UmwStG 1995 steuerverstrickten Anteile an der Kapitalgesellschaft als in das Betriebsvermögen der Personengesellschaft eingelegt (§ 5 Abs. 2 und 4 UmwStG 1995 in der für das Streitjahr geltenden Fassung). Spezialgesetzliche Vorschriften sind ferner im Hinblick auf die Höhe dieses Übernahmegewinns zu beachten; dieser ist zum einen nach dem Buchwert oder den Anschaffungskosten der fingiert eingelegten Kapitalgesellschaftsanteile, zum anderen nach dem Wert zu bestimmen, mit dem die Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Übertragungsbilanz der Kapitalgesellschaft angesetzt wurden (§ 4 Abs. 1 und 4 UmwStG 1995). Deckt die Kapitalgesellschaft demnach die stillen Reserven ihres Vermögens nicht auf (Buch- oder Zwischenwertansatz nach § 3 UmwStG 1995), so finden diese auch nicht Eingang in den Übernahmegewinn (sog. Buch- oder Zwischenwertliquidation). Dieser erhöht sich allerdings nach § 4 Abs. 5 UmwStG 1995 um die gemäß § 10 UmwStG 1995 anzurechnende Körperschaftsteuer sowie um einen Sperrbetrag nach § 50c EStG. Sondergesetz-

lich ordnet § 6 UmwStG 1995 weiterhin an, dass für den sog. Übernahmefolgegewinn --z.B. aufgrund des Wegfalls einer Verbindlichkeit der Personengesellschaft gegenüber der Kapitalgesellschaft, die die entsprechende Forderung wertberichtigt hatte-- unter bestimmten Voraussetzungen eine steuermindernde Rücklage gebildet werden kann.

(2) Diese Sonderbestimmungen sind schließlich nicht nur im Rahmen der Ertragsbesteuerung der Personengesellschafter zu beachten. Sie gelten darüber hinaus kraft der ausdrücklichen Anordnung in § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 auch "für die Ermittlung des Gewerbeertrags". Jedenfalls im Umfang dieser Verweisung verdrängt § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 somit als *lex specialis* die allgemeinen Regelungen zur Bestimmung des Gewerbeertrags in § 7 GewStG (Blümich/von Twickel/Klingberg, § 7 GewStG Rz 43, 104; § 18 UmwStG 2006 Rz 2, 16; Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 18 UmwStG Rz 5).

bb) Der Senat kann offenlassen, ob der Umstand, dass der Übernahmewinn vorrangig nach den §§ 4 ff. UmwStG 1995 zu ermitteln ist und damit die allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften des EStG und des KStG (vgl. § 7 GewStG) nur dann zum Tragen kommen, wenn das UmwStG hierauf Bezug nimmt (vgl. z.B. § 3 Sätze 3 und 4 und § 4 Abs. 1 und Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995), jegliche Begünstigung der Übernahmeergebnisse (Übernahmewinn und Übernahmefolgegewinn) gemäß § 32c EStG 1996 ausschließt. Er neigt insoweit zu der Ansicht, dass gerade aufgrund der aufgezeigten systematischen Zusammenhänge sowie des Zwecks der Tarifbegrenzung (s. nachfolgend) § 32c Abs. 2 Satz 1 EStG 1996 im Wege eines Analogieschlusses dahin zu verstehen ist, dass hierunter auch die Gewinne (oder Gewinnanteile) zu fassen sind, die nach § 18 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterliegen, d.h. für die --wie ausgeführt-- nach den Vorschriften der §§ 4 ff. UmwStG 1995 ein Gewerbeertrag zu ermitteln ist. Hieraus ergäbe sich, dass der nach § 18 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 6 UmwStG 1995 (einschließlich Rücklagenauflösung) ermittelte und mit Gewerbesteuer belastete Übernahmefolgegewinn (zu Einzelheiten vgl. Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 18 UmwStG Rz 105 ff.) der Tarifmilderung entsprechend § 32c EStG 1996 unterfiele (gl.A. BMF-Schreiben in BStBl I 1998, 268, Tz. 06.02). Die Frage bedarf im anhängigen Verfahren indes keiner Erörterung, da auch im Rahmen eines solchen lückenfüllenden Analogieschlusses der ausdrückliche Vorbehalt in § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 und damit die Regelung des § 18 Abs. 2 UmwStG 1995 zu beachten wäre, nach der ein Übernahmewinn bei der Ermittlung des Gewerbeertrags "nicht zu erfassen" ist. Letztere Vorschrift ist aber nicht im Sinne der zweistufigen Prüfungsfolge des § 32c Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG 1996 (s. oben) darauf gerichtet, den Übernahmewinn als Korrekturposten (zweite Stufe) dem zunächst ermittelten Gewerbeertrag (einschließlich Übernahmewinn; erste Stufe) gegenüberzustellen; § 18 Abs. 2 UmwStG 1995 zielt nach seinem Wortlaut (vgl. Wahrig, Deutsches Wörterbuch, 1996, S. 516 unter "erfassen") und seinem materiell-rechtlichen Gehalt als sachliche Steuerbefreiung (Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 18 UmwStG 1995 Rz 126; Blümich/Klingberg, a.a.O., § 18 UmwStG Rz 32; Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Januar 2002 XI R 48/99, BFHE 198, 124; vom 20. Juni 2000 VIII R 5/99, BFHE 191, 571, BStBl II 2001, 35) vielmehr darauf, den Übernahmewinn bereits bei der Bestimmung des Gewerbeertrags unberücksichtigt, d.h. bereits bei dessen Ermittlung außer Ansatz zu lassen. Auch auf der Grundlage der analogen Anwendung des § 32c Abs. 1 EStG 1996 auf die nach dem UmwStG 1995 zu ermittelnden Übernahmeergebnisse könnte der Übernahmewinn somit nicht der Tarifbegrenzung unterstehen.

d) Die Nichtbegünstigung des Übernahmewinns ergibt sich nicht nur aus dem Wortlaut und der Systematik des § 32c EStG 1996 (i.V.m. §§ 18, 4 ff. UmwStG 1995). Bestätigung findet dieses Auslegungsergebnis im Zweck der Tarifentlastung.

aa) Die Vorschrift des § 32c EStG i.d.F. des Standortsicherungsgesetzes vom 13. September 1993 (BGBl I 1993, 1569, BStBl I 1993, 774) --EStG 1990-- diente nach der Begründung des Gesetzesentwurfs der Bundesregierung dazu, durch die Begrenzung des Spitzensteuersatzes bei der Einkommensteuer einen Ausgleich für die Belastung gewerblicher Einkünfte mit Gewerbesteuer zu schaffen und hierdurch die Position des Wirtschaftsstandorts Deutschland im internationalen Wettbewerb zu verbessern (BTDrucks 12/4487, S. 23, 25; vgl. dazu auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 21. Juni 2006 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164). Zur Erreichung

dieses Ziels wurde im Zuge der Beratungen des Finanzausschusses Abs. 2 der Vorschrift im Sinne der vom Gesetzgeber beschlossenen Fassung geändert, um hierdurch weitgehend sicherzustellen, dass "die Tarifbegrenzung nur für solche Gewinne gilt, die auch tatsächlich der Gewerbesteuer unterliegen" (BTDrucks 12/5016, S. 17 und 88).

bb) Der erkennende Senat hat hieraus in seinem Urteil vom 1. März 2001 IV R 24/00 (BFHE 195, 196, BStBl II 2001, 486) für ein nach § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreites Krankenhaus abgeleitet, dass der Betrieb zwar als stehender (inländischer) Gewerbebetrieb nach § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG der Gewerbesteuer unterliegt. Gleichwohl scheidet eine Tarifbegrenzung gemäß § 32c EStG in der für 1994 geltenden Fassung (EStG 1994) aus, da es --aufgrund der sachlichen Gewerbesteuerbefreiung-- an der nach § 32c Abs. 1 EStG 1994 (i.V.m. § 7 GewStG) erforderlichen Ermittlung eines Gewerbeertrags fehle. Ein Grund, dieses Ergebnis zu korrigieren, bestehe nicht, weil die Regelung des § 32c Abs. 2 Satz 1 EStG 1994 gerade dazu diene, solche Gewinne von der Tarifbegünstigung auszuschließen, die zwar einkommensteuerlich unter § 15 EStG fielen, gleichwohl aber der Gewerbesteuer sachlich nicht unterlägen.

cc) Ebenso ist für einen nach den §§ 4 ff. UmwStG 1995 ermittelten Übernahmegewinn zu entscheiden. Auch er ist sachlich von der Gewerbesteuer befreit und --wie ausgeführt-- bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht zu berücksichtigen (§ 18 Abs. 2 UmwStG 1995); auch seine Begünstigung läge außerhalb des mit der Tarifbegrenzung nach § 32c EStG 1996 verfolgten Anliegens.

dd) Soweit hiergegen eingewandt wird, eine solche Beurteilung lasse nicht nur die gewerbesteuerliche Vorbelastung des Übernahmegewinns auf der Stufe der Kapitalgesellschaft sowie eine mögliche gewerbesteuerrechtliche ("Nach"-)Belastung nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (dazu nachfolgend zu (1)), sondern zudem außer Acht, dass § 32c EStG 1996 nicht für alle denkbaren Sachverhalte eine Kongruenz von gewerbesteuerlicher Belastung und einkommensteuerlicher Entlastung sicherstelle (nachfolgend zu (2)), vermag dies keine andere Beurteilung zu rechtfertigen.

(1) Zur ersten Erwägung hat das BVerfG mit Beschluss in BVerfGE 116, 164 ausgeführt, dass die gewerbesteuerliche Vorbelastung ausgeschütteter Gewinne auch während der Geltung des Anrechnungsverfahrens beim Anteilseigner nicht allgemein, sondern nur nach Maßgabe des Schachtelprivilegs in § 9 Nr. 2a GewStG Berücksichtigung gefunden habe und der Gesetzgeber deshalb auch nicht verpflichtet gewesen sei, dieses gewerbesteuerliche Privileg bei § 32c EStG 1990 fortzuführen. Ein den Ausschlussstatbestand (vgl. Abs. 2 Satz 2 der Vorschrift) tragender sachlicher Differenzierungsgrund sei deshalb darin zu sehen, dass Gewinnausschüttungen aufgrund des Schachtelprivilegs nicht bei der durch § 32c EStG 1990 begünstigten Person selbst (Anteilseigner) mit Gewerbesteuer belastet würden (vgl. auch BFH-Urteile vom 27. September 2006 IV R 50/98, BFH/NV 2007, 239; vom 7. November 2006 VIII R 18/98, BFH/NV 2007, 667, jeweils betreffend Organschaft). Nichts anderes gilt für den Übernahmegewinn, da auch dieser nicht in den Gewerbeertrag eingeht und damit bei der übernehmenden Personengesellschaft keine gewerbesteuerliche Belastung auslöst. Nicht durchzugreifen vermag in diesem Zusammenhang ferner der Hinweis darauf, dass dann, wenn beispielsweise die übernehmende Personengesellschaft innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang den von der Kapitalgesellschaft übernommenen Betrieb veräußert, ein hierbei erzielter Gewinn nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterliege. Die Überlegung verkennt, dass § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiärer Ausnahmetatbestand auf der Regelungs-idee einer fortdauernden gewerbesteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft beruht. Die Vorschrift ist deshalb darauf gerichtet, die im Zuge der Umwandlung nicht aufgedeckten sowie die innerhalb der Fünf-Jahres-Frist entstandenen stillen Reserven zu erfassen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 20. November 2006 VIII R 47/05, BFHE 216, 103, BStBl II 2008, 69). Gegenstand des Übernahmegewinns sind demgegenüber die steuerlichen Schlussbilanzansätze der Kapitalgesellschaft (§ 3 i.V.m. § 4 Abs. 1 UmwStG 1995) und damit "im Regelfall nur die im übertragenen Vermögen enthaltenen offenen Reserven" (BTDrucks 12/6885, S. 17; zu Einzelheiten s. Widmann in Widmann/Mayer, a.a.O., § 4 UmwStG Rz 540 ff.).

(2) Im Hinblick auf die zweite Erwägung lässt der Senat offen, ob sich für die Tarifentlastung der Gewinne, die einerseits beim Bezieher keine unmittelbare Gewerbesteuerbelastung auslösen, andererseits aber nicht in den Ausnahmekatalog des § 32c Abs. 2 Satz 2 EStG 1996 aufgenommen wurden (dazu z.B. Blümich/ Gosch, § 32c EStG a.F. Rz 45), hinreichende Rechtfertigungsgründe finden lassen (dazu z.B. HHR/Wendt, § 32c EStG Rz 51). Sachverhalte dieser Art berühren --wie das BVerfG in BVerfGE 116, 164 ausgeführt hat-- weder die Grundentscheidungen für die Tarifiermäßigung gemäß § 32c EStG 1990 noch deren folgerichtige Ausgestaltung. Sie können deshalb auch in keiner Hinsicht Anlass zur Korrektur eines Normverständnisses geben, das --wie vorliegend-- im Einklang mit Wortlaut und Systematik des Gesetzes die Grundentscheidungen des Gesetzgebers folgerichtig zur Geltung bringt.