

ZEITSCHRIFT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN UND STRATEGIE

RECHT – MANAGEMENT – FAMILIE – STIFTUNG – VERMÖGEN

AUFSÄTZE

Prof. Mischa Seiter
Carolina Ohmer
Fabian Schüler

Aufbauen oder Integrieren? II. Teil

Prof. Hermut Kormann
Prof. Rudolf Wimmer

Vom Ursprung der Forschung zu
Familienunternehmen

Dr. Tobias Köllner

Ethnologie und Forschung zu
Familienunternehmen

GESPRÄCH

Prof. Dr. Hermann Simon

„Die Faszination für Hidden Champions
ist in China stark“

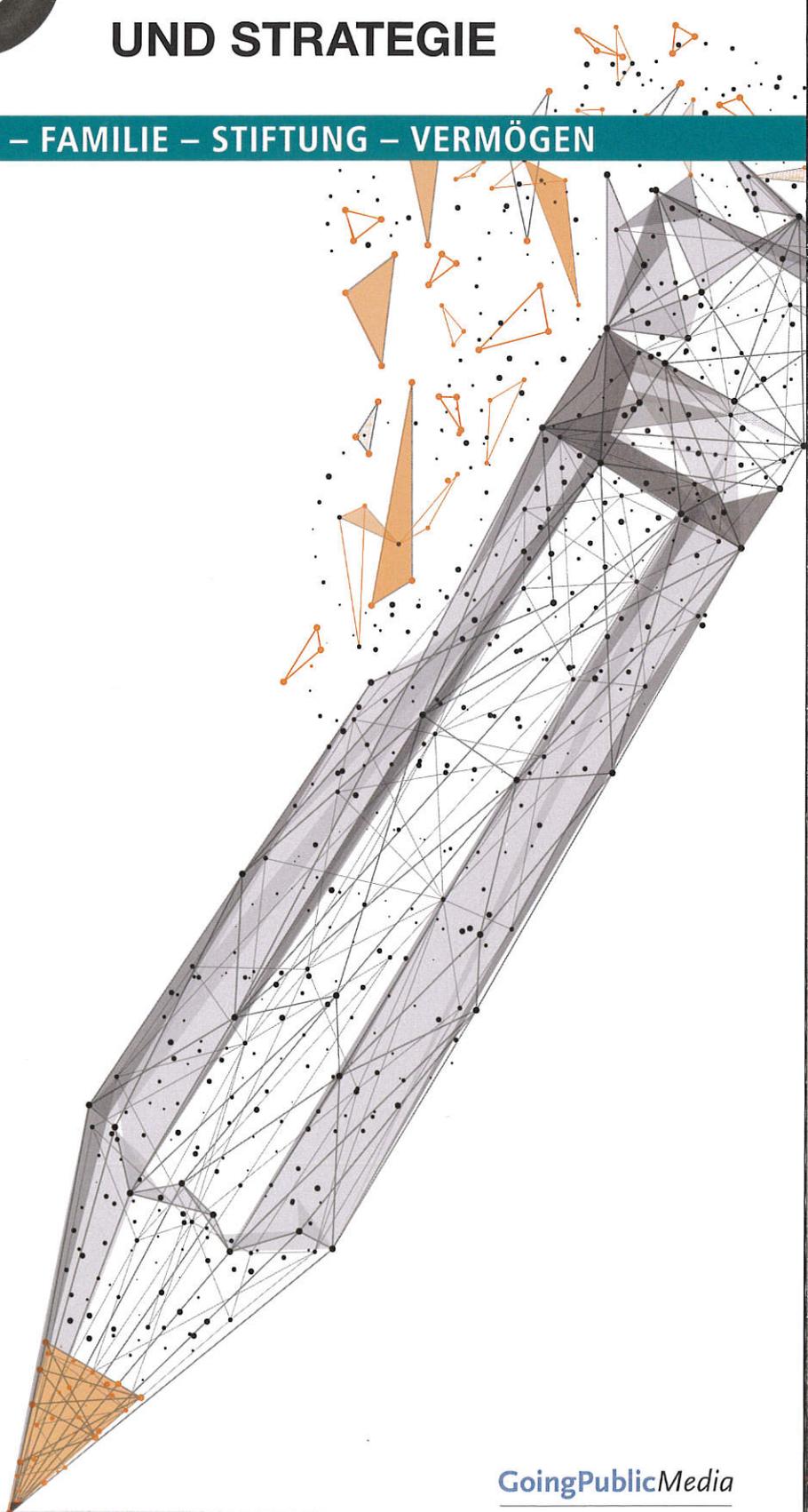
PRAXISREPORT

Dr. Jan Klaus Tänzler
Dr. Detlef Keese
Annegret Hauer

Gesellschafterbindung in Familienunternehmen

Prof. Dr. Friedrich Heinemann
Thomas Schwab
Prof. Dr. Christoph Spengel
Kathrin Stutzenberger

Aktuelle Entwicklungen im internationalen
Steuerwettbewerb



STEUERRECHT

GEWERBESTEUERPFLICHTIGE VERÄUßERUNG VON MITUNTERNEHMERANTEILEN

VON PRIVATDOZENT DR. CHRISTOPH SCHREIBER, WITTENER INSTITUT FÜR FAMILIENUNTERNEHMEN

BVERFG, URTEIL VOM 10.4.2018 – 1 BvR 1236/11

1. Mit dem aus Art. 3 Abs. 1 GG folgenden Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ist es vereinbar, dass eine Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bei Verkauf eines Anteils durch einen Mitunternehmer grundsätzlich gewerbsteuerpflichtig ist, obwohl der Veräußerungsgewinn beim Veräußerer verbleibt.
2. Die Freistellung des auf natürliche Personen als unmittelbar beteiligte Mitunternehmer entfallenden Veräußerungsgewinns von der Gewerbesteuerpflicht in § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG ist mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar.
3. Nicht nur die Einbringung eines Gesetzesvorhabens in den Bundestag, sondern auch dessen Zuleitung zum Bundesrat kann das Vertrauen in die bestehende Rechtslage gegenüber einem Gesetz mit belastender Rückwirkung zerstören.

Übersicht

- I. Einleitung
- II. Sachverhalt
- III. Wesentliche Entscheidungsgründe
- IV. Praxisfolgen

I. Einleitung

Das BVerfG hat die seit dem Erhebungszeitraum 2002 gem. § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bestehende Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen für verfassungskonform erklärt. Die Vorschrift wurde ausweislich der Gesetzesmaterialien eingefügt, um missbräuchliche Gestaltungen zu vermeiden.¹ Bis zu ihrem Inkrafttreten war Kapitalgesellschaften die Möglichkeit eröffnet, statt einzelne Wirtschaftsgüter gewerbsteuerpflichtig zu veräußern, die Wirtschaftsgüter zunächst erfolgsneutral gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auf eine Personengesellschaft zu übertragen, um in einem zweiten Schritt die Beteiligung gewerbsteuerfrei zu veräußern. Ein solcher Vorgang wurde von der Rechtsprechung steuerrechtlich anerkannt.² Dies war aus Sicht der Legislative nicht hinnehmbar, sodass die Veräußerungsgewinne seit der Gesetzesänderung dem Gewerbeertrag zugewiesen sind. § 7 Satz 2 GewStG gilt hingegen gemäß Halbsatz 2 ausdrücklich nicht für einen solchen Veräußerungsgewinn, der auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfällt. Diese Ungleichbehandlung von Mitunternehmerschaften, soweit an ihnen Personen- und Kapitalgesellschaften beteiligt sind, und solchen mit unmittelbar beteiligten Personen sei – so das BVerfG – verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

II. Sachverhalt

Anlass des Verfahrens war die Veräußerung von Kommanditanteilen durch Kommanditisten (insbesondere durch eine GmbH, durch Kommanditgesellschaften und natürliche Personen) eines weltweit tätigen Unternehmens im Braugewerbe, das in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft betrieben wurde (im Folgenden: B-KG). Anders als im Einkommensteuerrecht (vgl. § 15 EStG) gilt im Gewerbesteuerrecht nicht das Transparenzprinzip, das zu einer Besteuerung der Gesellschafter führt. Vielmehr knüpft die Gewerbesteuer an den Gewerbebetrieb an. Steuerschuldner ist nach der gesetzlichen Konstruktion des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Gesellschaft selbst, vorliegend also die B-KG. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Veräußerungsgewinn beim Veräußerer, dem Gesellschafter, verbleibt.

Nach der Veräußerung der Mitunternehmeranteile durch die Kommanditisten setzte das Finanzamt Gewerbesteuer in Höhe von 107 Mio. Euro fest. Die dagegen erhobene Klage der B-KG zum FG Bremen hatte nur teilweise Erfolg.³ Das FG folgte nicht der Auffassung der Klägerin, wonach die Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG wegen eines Verstoßes gegen das Leistungsprinzip und der nicht gerechtfertigten Besserstellung des auf natürliche Personen entfallenden Veräußerungsgewinns verfassungswidrig sei (Art. 3 Abs. 1 GG). Die Klage wurde insoweit abgewiesen, als die Veräußerungsgewinne aus dem Verkauf der Kommanditanteile zum Gewerbeertrag gezählt wurden. Die Revision hatte keinen Erfolg.⁴

III. Wesentliche Entscheidungsgründe

1. Zum Verstoß gegen das Leistungsprinzip

Im Einklang mit der Auffassung des FG und des BFH hat das BVerfG die daraufhin erhobene Verfassungsbeschwerde der B-KG zurückgewiesen. Einen Verstoß gegen das Leistungsprinzip

¹ BT-Drucks. 14/6882, 41.

² vgl. BFH, Urteil vom 28.2.1990 – I R 92/96, BStBl. II 1990, 699.

³ FG Bremen, Urteil vom 7.2.2007 – 3 K 73/05 (5), EFG 2007, 1720.

⁴ BFH, Urteil vom 22.7.2010 – IV R 29/07, BStBl. II 2011, 511.

higkeitsprinzip konnte das Gericht nicht erkennen. Der Gesetzgeber dürfe es in den Fällen des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG bei der Gewerbesteuer-schuld der Gesellschaft belassen, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung beim veräußernden Gesellschafter verbleibt. Das ergebe sich daraus, dass die mit dem Mitunternehmeranteil veräußerten Anteile an den Vermögensgegenständen durch den in die Gesellschaft einrückenden Erwerber in der Mitunternehmerschaft blieben und sich daher die Leistungsfähigkeit der Gesellschaft nicht ändere. Abgesehen davon sei es Sache der Gesellschaft, die interne Gewinn- und Verlustbeteiligung auch unter Berücksichtigung anfallender Steuerpflichten zu regeln. So könnten Freistellungsverbindlichkeiten des veräußernden Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft vertraglich vereinbart werden, um die dort entstehende Steuerbelastung auszugleichen. Dies entspreche gängiger Praxis.

In der Tat hat die kautelarjuristische Praxis auf die Einführung von § 7 Satz 2 GewStG mit internen Ausgleichsklauseln reagiert, um die Steuerbelastung der Gesellschaft wirtschaftlich dem Veräußerer zuzuordnen.⁵ Gleichwohl hätte es nach hier vertretener Auffassung näher gelegen, auf die gesteigerte Leistungsfähigkeit des Veräußerers abzustellen, als die Sicherung einer Besteuerung nach dem Prinzip der Leistungsfähigkeit mit den Erwägungen des BVerfG durch die Verlagerung des Problems auf die Ebene des Zivilrechts zur Sache der Parteien zu machen.⁶

2. Zur Privilegierung der Veräußerung durch natürliche Personen

Auch die Privilegierung des auf unmittelbar beteiligte natürliche Personen entfallenden Veräußerungsgewinns ist nach der Entscheidung des BVerfG nicht durch die Verfassung verboten. An die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung seien keine hohen Anforderungen zu stellen. Der Gesetzgeber bewege sich im Rahmen eines weiten Gestaltungsspielraums. Es genüge, wenn der Differenzierungsgrund auf vernünftigen Erwägungen beruhe und keinen völlig unbedeutenden Gemeinwohlbelang verfolge. Das legitime Ziel des § 7 Satz 2 GewStG liege darin, Umgehungsstrategien zu unterbinden. Zur Bekämpfung von Steuergestaltungen zwecks Umgehung der Gewerbesteuerpflicht dürfe der Gesetzgeber Vorkehrungen treffen, um die Bemessungsgrundlage weitgehend zu erhalten. Dazu diene die Erweiterung der Gewerbesteuerpflicht auf die Anteilsveräußerung. Für natürliche Personen habe der Gesetzgeber von vornherein ein geringeres Umgehungspotenzial annehmen dürfen als für Kapitalgesellschaften oder Personengesellschaften. Daher sei die in § 7 Satz 2 Halbsatz 2 GewStG angeordnete Ausnahme für natürliche Personen gerechtfertigt. Im Übrigen führt das Gericht die Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs als Grund für die Freistellung dieser Veräußerungsgewinne an.

Zu diesem Punkt ist das Urteil nicht einstimmig ergangen. Die Vereinfachung des Verwaltungsvollzugs, die auch der Finanzausschuss des Deutschen Bundestags betont hatte⁷, kann für

sich genommen die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Dies stellt das Gericht selbst klar. Doch auch die Erwägungen zum Tatbestand der Umgehungsvermeidung erscheinen vom hiesigen Standpunkt aus nicht restlos überzeugend. Zunächst beruht die Argumentation auf der Prämisse, dass es sich bei dem oben unter I. dargestellten Vorgang um einen Gestaltungsmissbrauch handelt. Zwingend ist dies nicht.⁸ Doch selbst wenn man von dieser Voraussetzung ausgeht, steht die Frage im Raum, weshalb ein solcher Missbrauch durch natürliche Personen weniger wahrscheinlich sein soll als bei Personen- oder Kapitalgesellschaften. Auch die Annahme des Gerichts, derartige Gestaltungen durch natürliche Personen seien nicht von einer relevanten Größenordnung, ist weder belegt noch lässt sich aus ihr ein geringeres Umgehungspotenzial herleiten.

3. Zur unechten Rückwirkung von § 7 Satz 2 GewStG

Das BVerfG hat schließlich seine Rechtsprechung zur unechten Rückwirkung von Steuergesetzen fortentwickelt. Eine von mehreren entscheidungserheblichen Rechtsfragen betraf den Zeitpunkt, in dem das Vertrauen des Steuerpflichtigen in die bestehende Rechtslage mit der Folge zerstört werden kann, dass eine unechte Rückwirkung zulässig ist. Das Gericht stellt klar, dass dies nicht erst mit der Einbringung des Gesetzesvorhabens in den Bundestag nach Art. 76 Abs. 1 GG der Fall ist, sondern bereits die Zuleitung des Vorhabens zum Bundesrat durch die Bundesregierung gem. Art. 76 Abs. 2 GG entscheidend sein kann.

IV. Praxisfolgen

Alles in allem ist die Entscheidung des BVerfG zu Recht kritisiert worden.⁹ Nach dem Schluss der mündlichen Verhandlung wurde erwartet, dass die Verfassungsbeschwerde Erfolg haben wird.¹⁰ Darauf baute die Hoffnung auf eine durch den Richterspruch vorangetriebene Reform des Gewerbesteuerrechts auf. Diese Erwartungen hat das BVerfG nicht erfüllt. Dem Diskurs über die Reformbedürftigkeit der Gewerbesteuer wurde somit keine weitere Grundlage beschert.¹¹ Es bleibt also bis auf Weiteres dabei, dass die verfassungskonforme Vorschrift des § 7 Satz 2 GewStG im Blick behalten werden muss. Im Übrigen muss sich die Beratungspraxis darauf einstellen, dass nunmehr bereits die Zuleitung eines Gesetzesentwurfs durch die Bundesregierung an den Bundesrat vertrauenszerstörende Wirkung haben und zur Zulässigkeit einer unechten Rückwirkung führen kann. Legislatorische Entwicklungen sind für eine seriöse Steuerberatung folglich bereits vor der Einbringung des Gesetzesentwurfs in den Bundestag zu beachten. ◆

⁸ Ebenso Roser, FR 2018, 421, 423.

⁹ vgl. etwa Burwitz, NZG 2018, 729; Hidien, jurisPR-SteuerR 22/2018 Anm. 5; Roser, FR 2018, 421 ff.; C. Schreiber, NZG 2018, 640.

¹⁰ s. etwa Burwitz, NZG 2018, 729.

¹¹ Ähnlich Figura, BB 2018, 1502, 1503; dazu generell Montag, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl. 2015, § 12 Rn. 2.

⁵ s. etwa Burwitz, NZG 2018, 729, 731; Hidien, jurisPR-SteuerR 22/2018 Anm. 5; JS, DStZ 2018, 328; Roser, EStB 2003, 157.

⁶ Kritisch auch Roser, FR 2018, 421, 423; ähnlich Hidien, jurisPR-SteuerR 22/2018 Anm. 5.

⁷ BT-Drucks. 14/7344, 12.

KEYWORDS

Gewerbesteuer • Grundgesetz • Leistungsfähigkeitsprinzip • Mitunternehmer