

## **BUNDESFINANZHOF Urteil vom 20.11.2006, VIII R 47/05**

Umfang der Gewerbesteuerpflicht bei Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft

### **Leitsätze**

Wird eine Betriebskapitalgesellschaft auf die Besitzpersonengesellschaft (KG) verschmolzen und innerhalb von fünf Jahren nach dem Vermögensübergang ein Mitunternehmeranteil an der KG veräußert, so unterliegt der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf das Vermögen entfällt, das der KG (aufnehmender Rechtsträger) bereits vor der Umwandlung gehörte, nicht nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer (Bestätigung der Rechtsprechung) .

### **Tatbestand**

- 1 I. An der X-KG --der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin)-- waren Herr X. (im Folgenden: X.) als Kommanditist zu 100 v.H. sowie die X-GmbH als lediglich haftende Komplementärin beteiligt. X. hielt zudem sämtliche Anteile sowohl an der X-GmbH als auch an der W-GmbH, die als Betriebsunternehmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung mit der Klägerin (Besitzunternehmen) verbunden war.
  
- 2 Mit notariellem Vertrag vom 29. Juni 1997 veräußerte X. jeweils 90 v.H. seiner Anteilsrechte an den vorgenannten drei Gesellschaften an die Y-AG. Aufgrund eines weiteren notariellen Vertrags (vom 12. August 1997) wurde das Vermögen der W-GmbH zu den in der Schlussbilanz auf den 31. Dezember 1996 ermittelten Buchwerten im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme auf die X-KG (Klägerin) übertragen (§§ 2 Nr. 1, 39 ff., 46 ff. des Umwandlungsgesetzes 1995 --UmwG 1995--; § 2 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 --UmwStG 1995-- i.V.m. § 17 UmwG 1995).
  
- 3 Mit Wirkung zum 31. Dezember 1998 veräußerte X. die ihm verbliebenen Gesellschaftsanteile (jeweils 10 v.H.) an die Y-AG; für den Verkauf des Mitunternehmeranteils an der X-KG ergab sich hierbei ein Gewinn in Höhe von rd. 4,738 Mio. DM.

- 4 Im Anschluss an eine Betriebsprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, dass dieser Veräußerungsgewinn nach § 18 Abs. 4 Satz 2 i.V.m. Satz 1 UmwStG 1995 der Gewerbesteuer unterliege. Demgemäß setzte er mit Änderungsbescheid vom 1. Februar 2002 den Gewerbesteuermessbetrag 1998 auf 341 080 DM fest. Der hiergegen erhobene Einspruch blieb ebenso wie die Klage ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte u.a. aus, dass nach dem eindeutigen Wortlaut des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 der tatsächlich erzielte Veräußerungsgewinn gewerbesteuerrechtlich zu erfassen sei und hiernach insbesondere die von der Klägerin begehrte Begrenzung auf die bei der umgewandelten Kapitalgesellschaft (hier: W-GmbH) entstandenen stillen Reserven ausscheide.
  
- 5 Mit der Revision hält die Klägerin (im Wesentlichen) an ihrer im erstinstanzlichen Verfahren vertretenen Rechtsauffassung fest. Die Gewerbesteuerbarkeit nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 sei mit Rücksicht auf den Gesetzeszweck, gewerbesteuerliche Missbräuche bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen zu verhindern, im Wege einer teleologischen Reduktion zu beschränken mit der Folge, dass der Teil des Veräußerungsgewinns, der auf die bei dem Personenunternehmen vor und nach der Umwandlung gebildeten Reserven entfalle, mangels Missbrauchsgefahr gewerbesteuerlich nicht belastet werden dürfe. Die von der Vorinstanz angesprochenen praktischen Schwierigkeiten bei der Trennung der Vermögensmassen stünden dieser Beurteilung nicht entgegen. Im Streitfall verringere sich hierdurch der anzusetzende Veräußerungsgewinn um rd. 3 Mio. DM. Da das FG jedoch zur Höhe der bei der W-GmbH gebildeten stillen Reserven keine Feststellungen getroffen habe, müsse das vorinstanzliche Urteil aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen werden. Im Übrigen bestünden gegen die Rechtsansicht der Vorinstanz verfassungsrechtliche Bedenken, da eine gewerbesteuerliche Belastung des Gewinns aus der Veräußerung von Mitunternehmeranteilen nach § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ohne die von der Klägerin vertretenen Einschränkungen sowohl gegen den Gleichheitssatz und das Übermaßverbot als auch gegen das Gebot der folgerichtigen Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung verstoße. Demgemäß sei --folge man der Ansicht der Klägerin zur teleologischen Reduktion des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht-- das Revisionsverfahren auszusetzen und die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Vorschrift nach Art. 100 des Grundgesetzes (GG) dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) vorzulegen.
  
- 6 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.

- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) ist dem Verfahren beigetreten (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

### Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet und die Sache mangels Spruchreife zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an die Vorinstanz zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 10 1. Nach § 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995 in der für den im streitigen Erhebungszeitraum (1998) geltenden Fassung unterliegen u.a. Gewinne der Gewerbesteuer, die innerhalb von fünf Jahren nach dem mit der Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft verbundenen Vermögensübergang (§ 1 Abs. 2 und 5 UmwStG 1995 i.V.m. §§ 2 ff. UmwG 1995) aus der Veräußerung des Betriebs der Personengesellschaft erzielt werden. Entsprechendes gilt nach § 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995, wenn ein Anteil an einer Personengesellschaft veräußert wird.
- 11 Der erkennende Senat hat zu diesen Regelungen mit Urteil vom 11. Dezember 2001 VIII R 23/01 (BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474) erläutert, dass der Gesetzgeber mit dem UmwStG 1995 einerseits das Ziel einer möglichst steuerneutralen Umwandlung der Körperschaft (Kapitalgesellschaft) in eine Personengesellschaft verfolgt und hierbei durch das Recht zur Buchwertfortführung (§§ 3, 4) sowie die Freistellung des Übernahmegewinns (§ 18 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 4, § 5 Abs. 2) von jeglicher gewerbesteuerlicher Belastung der Umwandlung abgesehen, andererseits jedoch den Grundsatz unberührt gelassen habe, nach dem Betriebsveräußerungsgewinne zwar bei der Kapitalgesellschaft (vgl. § 2 Abs. 2 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--), nicht jedoch bei der Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegen (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt --einschließlich der Neuregelung in § 7 Satz 2 GewStG durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz -- UntStFG-- vom 20. Dezember 2001, BGBl I 2001, 3858, BStBl I 2002, 35 - Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. Oktober 2005 I B 226/04, BFH/NV 2006, 364; BFH-Urteil vom 16. November 2005 X R 6/04, BFHE 211, 518). Hierauf aufbauend wolle § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 --strukturell gleich den entsprechenden Vorgängerbestimmungen der UmwStG 1969 und 1977-- als spezialgesetzlicher und gegenüber den §§ 2 und 7 GewStG subsidiärer

Ausnahmetatbestand --d.h. innerhalb seiner tatbestandlichen Grenzen (z.B. Fünf-Jahres-Frist)-- verhindern, dass die Gewerbesteuerpflicht der Kapitalgesellschaft dadurch unterlaufen werde, dass der Betrieb erst nach vollzogener Umwandlung von der Personengesellschaft veräußert oder aufgegeben und der hierbei erzielte Gewinn entsprechend den dargelegten allgemeinen Grundsätzen der Gewerbesteuer entzogen werde.

- 12 2. Die Beteiligten gehen in der Revisionsinstanz übereinstimmend davon aus, dass der von X. aus der Veräußerung seines Mitunternehmeranteils (10 v.H.) im Streitjahr (1998) erzielte Gewinn (rd. 4,738 Mio. DM) nur nach Maßgabe des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 Eingang in den Gewerbesteuermessbetrag finden kann und im Streitfall die tatbestandlichen Voraussetzungen dieser Vorschrift erfüllt sind. Beidem stimmt der erkennende Senat zu. Zum einen deshalb, weil die Veräußerung nicht nach den --gegenüber § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 vorrangigen-- Bestimmungen der §§ 2, 7 GewStG (a.F.) steuerbar ist (vgl. dazu auch BFH-Urteil vom 15. Juni 2004 VIII R 7/01, BFHE 205, 307, BStBl II 2004, 754). Zum anderen ist geklärt, dass der Tatbestand des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 ungeachtet dessen zum Tragen kommt, ob die Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft zum Privatvermögen (dazu Senatsurteil in BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474) oder --wie vorliegend-- zum Betriebsvermögen des Anteilseigners gehört haben (dazu BFH-Urteil in BFHE 211, 518); wie die Vorinstanz zu Recht ausgeführt hat, schließt auch die Zuordnung der Anteilsrechte an der verschmolzenen Kapitalgesellschaft zum Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers nicht das Merkmal des Vermögensübergangs (§ 18 Abs. 4 Satz 1 UmwStG 1995) --hier von der W-GmbH auf die Klägerin (X-KG); vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 1 UmwG 1995-- aus. Offensichtlich wird diese Beurteilung nunmehr auch von der Klägerin geteilt.
- 13 3. Die Sache ist jedoch mit Rücksicht auf die Höhe des nach § 18 Abs. 4 Sätze 1 und 2 UmwStG 1995 zu erfassenden Veräußerungsgewinns nicht spruchreif.
- 14 a) Die Vorinstanz konnte bei ihrer Entscheidung über den Streitfall noch nicht berücksichtigen, dass nach dem BFH-Urteil in BFHE 211, 518 die Vorschrift diejenigen stillen Reserven nicht erfasst, die zwar bei der Veräußerung (oder Aufgabe) des (Teil-)Betriebs des Personenunternehmens oder der Mitunternehmeranteile aufgedeckt werden, jedoch nachweisbar in den Wertansätzen solcher Wirtschaftsgüter enthalten waren, welche bereits vor der Umwandlung (z.B. Verschmelzung) zum Betriebsvermögen des aufnehmenden Rechtsträgers (hier: X-KG) gehört haben. Der erkennende Senat schließt sich dieser Beurteilung an (gl.A. Kanzler, Finanz-Rundschau --FR-- 2006, 424; offen noch Senatsurteil in BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474 unter II. 2. d bb der Gründe).

- 15 aa) Das BMF hat zwar in seiner Stellungnahme geltend gemacht, dass auch die Verschmelzung auf eine bereits bestehende Personengesellschaft (Verschmelzung durch Aufnahme; vgl. § 1 Abs. 1 UmwStG 1995 i.V.m. § 2 Nr. 1 UmwG 1995) § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 unterstehe und die Vorschrift somit auch für diesen Fall nach ihrem insoweit eindeutigen Wortlaut den insgesamt aus der Veräußerung der Mitunternehmeranteile erzielten Gewinn (§ 18 Abs. 4 Satz 2 UmwStG 1995) der Gewerbesteuer unterwerfe. Hinzu komme, dass --so das BMF-- der X. Senat auf die Vorgängerregelungen in § 18 Abs. 2 sowie § 25 Abs. 2 UmwStG 1977 zurückgegriffen und damit den --gegenüber diesen Bestimmungen-- geänderten Gesetzeszweck verkannt habe.
- 16 bb) Beide Erwägungen vermögen indes nicht durchzugreifen. Das BMF lässt zum einen in methodischer Hinsicht außer Acht, dass die Ansicht des X. Senats auf einer teleologischen Reduktion beruht und diese gerade darauf zielt, den Geltungsbereich einer Norm mit Rücksicht auf ihren Gesetzeszweck gegenüber dem zu weit gefassten Wortlaut einzuschränken (BFH-Urteile vom 20. März 2003 IV R 42/00, BFHE 202, 438, BStBl II 2003, 798; vom 4. Dezember 2001 III R 47/00, BFHE 197, 233, BStBl II 2002, 195; Kruse/Drüen in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 4 AO Tz. 381 f.). Zum anderen hat der X. Senat --entgegen der Auffassung des BMF-- im Einzelnen dargelegt, dass § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 --abweichend von den Bestimmungen des UmwStG 1977 (dort § 18 Abs. 2 und 4 i.V.m. § 25 Abs. 2 und 3)-- nicht auf den rückwirkenden Wegfall der gewerbesteuerlichen Vergünstigungen und damit auch nicht auf die Nachversteuerung der bis zum Umwandlungszeitpunkt gebildeten stillen Reserven gerichtet sei, sondern die bei der späteren Veräußerung (oder Aufgabe) erzielten Gewinne der Gewerbesteuer unterwerfe (s. dazu nachfolgend unter II. 3. c der Gründe); auch im Rahmen dieser veränderten Konzeption werde jedoch --so der X. Senat-- dem gegenüber dem UmwStG 1997 unveränderten Zweck des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 --d.h. dem Anliegen, ungerechtfertigten gewerbesteuerlichen Vorteilen im Zusammenhang mit der Umwandlung von Kapitalgesellschaften in Personenunternehmen zu begegnen (s.o. unter II. 1. der Gründe)-- dann in vollem Umfang Rechnung getragen, wenn nur das von der Kapitalgesellschaft auf das Personenunternehmen übergehende und ggf. darüber hinaus auch das nach der Verschmelzung im nunmehr einheitlichen (Gewerbe-)Betrieb des Personenunternehmens neu gebildete Betriebsvermögen innerhalb der in § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 statuierten Fünf-Jahres-Frist gewerbesteuerlich "verhaftet" bleibe. Soweit gegen diese Beurteilung, die z.B. im Falle der Verschmelzung durch Aufnahme eine Trennung der Vermögensmassen sowie --hierauf aufbauend-- die getrennte Ermittlung der stillen Reserven erfordere, das Argument eines möglichst einfachen Gesetzesvollzugs angeführt werde, sei dieser Hinweis --so das Urteil in BFHE 211, 518 weiter-- bereits deshalb nicht überzeugend, weil Gesichtspunkte der Verwaltungsökonomie für sich genommen eine nach dem Gesetzeszweck gebotene differenzierende Betrachtung der Vermögensmassen nicht hindern könnten.
- 17 cc) Der erkennende Senat folgt auch im Hinblick auf die zuletzt genannte Erwägung dem X. Senat und weist hierbei darauf hin, dass er bereits mit Urteil in BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474 (dort unter II. 2. d cc der Gründe) zur

Rechtslage vor Geltung von § 7 Satz 2 GewStG i.d.F. des UntStFG ausgeführt hat, dass jedenfalls dann, wenn die Anteile an der umgewandelten Kapitalgesellschaft zum Privatvermögen gehörten, der Teil des Aufgabe- oder Veräußerungsgewinns nicht § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 untersteht, der auf eine Unterbeteiligung (Mitunternehmeranteil) an einer Personengesellschaft (Untergesellschaft) entfällt, die im Zuge der Umwandlung aus dem Vermögen der Kapitalgesellschaft in dasjenige des aufnehmenden Rechtsträgers (Personengesellschaft = Oberpersonengesellschaft) übergegangen ist (vgl. zu weiteren Einzelheiten Wacker, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2002, 457, 459 f.). Da sich auch diese Rechtsauffassung auf eine teleologische Reduktion stützt und somit auch insoweit Aspekte der Praktikabilität zurückzutreten haben, muss mit Rücksicht auf den --der Missbrauchsvermeidung dienenden-- Gesetzeszweck des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 (s.o.) Gleiches erst recht für den Teil des Veräußerungsgewinns (oder Aufgabegewinns) gelten, der dem bereits vor der Umwandlung beim aufnehmenden Rechtsträger (X-KG) gebildeten (Sonder-)Betriebsvermögen zuzuordnen ist. In beiden Sachverhalten ist mithin der von § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 nicht erfasste Gewinn ggf. im Wege der Schätzung zu bestimmen (so bereits Senatsurteil in BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474 unter II. 2. d cc der Gründe a.E.).

- 18 dd) Der Senat kann sich auch nicht der in der Literatur vertretenen Ansicht anschließen, nach der dann, wenn --wie unter Umständen auch im vorliegenden Verfahren-- Besitz- und Betriebsunternehmen jeweils eigene Firmenwerte zuzuordnen waren, diese aufgrund der Umwandlung --hier: Verschmelzung der Betriebskapitalgesellschaft (W-GmbH) auf die Klägerin (Besitzpersonengesellschaft)-- zu einem einheitlichen Wirtschaftsgut zusammenzufassen seien und deshalb eine Trennung der Vermögensmassen in praktikabler Weise "nicht mehr nachvollzogen" werden könne (Bartelt, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 1109, 1113). Abgesehen davon, dass das FG bisher keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob im Streitfall vor der Umwandlung die Klägerin (Besitzunternehmen) sowie die W-GmbH (Betriebsunternehmen) jeweils über einen eigenen Firmenwert verfügten, und --falls dies zu bejahen sein sollte-- umstritten ist, ob die Verschmelzung tatsächlich nach den Grundsätzen der sog. Einheits Theorie mit einer Vereinigung beider Firmenwerte verbunden war (Einheitstheorie ablehnend BFH-Urteile vom 24. Februar 1994 IV R 33/93, BFHE 174, 230, BStBl II 1994, 590; vom 28. Mai 1998 IV R 48/97, BFHE 186, 268, BStBl II 1998, 775; zum Streitstand vgl. BFH-Urteil vom 16. Mai 2002 III R 45/98, BFHE 199, 254, BStBl II 2003, 10; Schmidt/Glanegger, EStG, 25. Aufl., § 6 Rz. 241 f.), lässt die genannte Ansicht unberücksichtigt, dass nach der jüngeren Rechtsprechung des BFH selbst im Zuge der Begründung einer Betriebsaufspaltung der im bisherigen einheitlichen Unternehmen entstandene (einheitliche) Firmenwert nur teilweise --d.h. im Hinblick auf die einzelnen, ihn konstituierenden geschäftswertbildenden Faktoren-- auf das Betriebsunternehmen übergehen kann (BFH-Urteile vom 27. März 2001 I R 42/00, BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771; vom 15. September 2004 I R 7/02, BFHE 207, 429, BStBl II 2005, 867; vom 16. Juni 2004 X R 34/03, BFHE 207, 120, BStBl II 2005, 378; Buciek, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2002, 47; kritisch Gosch, DStR 2001, 1749; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz. 878). Da aber auch dieser partielle Vermögensübergang regelmäßig nur einer schätzweisen Quantifizierung zugänglich sein wird, kann selbst auf der Grundlage der sog. Einheits Theorie für die im anhängigen Verfahren nicht auszuschließende Fallkonstellation --d.h. die Aufteilung des dem gesamten Geschäftswert zuzuordnenden Teils des

Veräußerungsgewinns gemäß § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 auf die einzelnen den Firmenwert bestimmenden Faktoren-- keine andere Beurteilung greifen.

- 19 b) Das vorinstanzliche Urteil ist somit mit der Maßgabe aufzuheben, dass das FG im zweiten Rechtsgang den Teil des Veräußerungsgewinns zu ermitteln haben wird, der auf das der X-KG bereits vor der Umwandlung zugeordnete Vermögen entfällt. Angesichts dessen, dass das FG hierzu --aus seiner Sicht zu Recht-- bisher keine Feststellungen getroffen hat, sieht der Senat keine Veranlassung, zu der im Urteil in BFHE 211, 518 offen gebliebenen Frage Stellung zu nehmen, ob auch die Teile des (Sonder-)Betriebsvermögens den Rechtsfolgen des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 unterstehen, die nach der Verschmelzung im Betrieb der X-KG oder im Sondervermögensbereich des X. neu gebildet worden sind.
- 20 c) Allerdings wird die Vorinstanz im zweiten Rechtsgang zu beachten haben, dass dem weitergehenden Begehren der Revisionsbegründung, den Besteuerungszugriff auf die Höhe der am Umwandlungstichtag im übergegangenen Vermögen der W-GmbH ruhenden stillen Reserven zu begrenzen, nicht entsprechen werden kann. Der erkennende Senat hat hierzu in seinem Urteil in BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474 (unter II. 2. d aa der Gründe) ausgeführt, dass einer solchen Rechtsfolgenreduktion nicht nur der Gesetzeswortlaut, sondern auch die --gegenüber den Vorgängerbestimmungen des UmwStG 1977 (s.o.)-- geänderte konzeptionelle Ausrichtung der Vorschrift entgegenstehe. Dem hat sich der X. Senat ausdrücklich angeschlossen (Urteil in BFHE 211, 518); die Verfassungsbeschwerde gegen das Senatsurteil in BFHE 197, 425, BStBl II 2004, 474 wurde nicht zur Entscheidung angenommen (vgl. Beschluss des BVerfG vom 5. August 2002 1 BvR 637/02, Steuer-Eildienst -- StEd-- 2002, 622).
- 21 Der erkennende Senat hält auch nach erneuter Überprüfung an dieser Beurteilung fest. Insbesondere vermag der Senat hierin keinen Verfassungsverstoß erkennen (a.A. G. Söffing, FR 2005, 1007). Vielmehr hat sich der Gesetzgeber mit dem Zugriff auf den tatsächlich innerhalb der Fünf-Jahres-Frist des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 erzielten Veräußerungs- oder Aufgabegewinn erkennbar von der Vorstellung einer fortdauernden gewerbesteuerrechtlichen Verstrickung des Vermögens der umgewandelten Kapitalgesellschaft (dazu vorstehend unter II. 3. a der Gründe) leiten lassen. Dies vorausgesetzt, beinhaltet es weder einen Verstoß gegen den Gleichheitssatz oder das Übermaßverbot (dazu z.B. BFH-Beschluss vom 22. Mai 2002 II B 173/01, BFHE 199, 11, BStBl II 2002, 844; BFH-Urteil vom 5. Mai 2004 II R 45/01, BFHE 204, 570, BStBl II 2004, 1036, jeweils m.w.N.) noch gegen das Gebot der folgerichtigen Umsetzung einer einmal getroffenen Belastungsentscheidung (z.B. BVerfG-Beschluss vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88), sondern ist als konsequente Ausformung der auf die Vermeidung von Missbräuchen gerichteten Regelungsidee des § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 zu werten, wenn --wie in dieser Vorschrift ausdrücklich vorgesehen-- der Veräu-

ßerungs- oder Aufgabegewinn der Gewerbesteuer unterworfen wird, den entweder das Personenunternehmen oder die Mitunternehmer innerhalb der zur Bestimmung des Missbrauchs (typisierend) vorgesehenen Frist erzielen. Nur der Vollständigkeit halber sei deshalb angemerkt, dass dieser Regelungszusammenhang auch für den Fall, dass das von der Kapitalgesellschaft auf das Personenunternehmen übergegangene Vermögen in der Zeit zwischen Umwandlungsstichtag und Verwirklichung einer der in § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 genannten Veräußerungs- oder Aufgabebetatbestände einen Wertverlust erleidet, mit der Folge zu beachten ist, dass nicht der auf den Umwandlungsstichtag erzielbare, sondern der tatsächlich erzielte --und mithin geringere-- Veräußerungs- oder Aufgabegewinn in den Gewerbesteuermessbetrag eingeht (Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 18 UmwStG 1995 Rz. 224).