

VOLLTEXTSERVICE

Keine Nachversteuerung bei Übertragung auf Stiftung

FG Münster, Urteil v. 27.01.2017, Az. 4 K 56/16 F

Tatbestand

Zu befinden ist über die Rechtmäßigkeit der gesonderten Feststellung einer Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Einkommensteuergesetz (EStG). Hierbei streiten die Beteiligten über die Rechtsfrage, ob die Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung einen Nachversteuerungstatbestand auslöst. Der Kläger war alleiniger Kommanditist der A. GmbH & Co. KG. Die Kommanditeinlage betrug xxx Mio. €. Komplementärin war die A. Verwaltungs-GmbH, derenalleiniger Gesellschafter ebenfalls der Kläger war.

Für in der Vergangenheit nicht entnommene Gewinne nahm der Kläger die Tarifiermäßigung nach § 34a EStG in Anspruch (Thesaurierungsbegünstigung). Auf den 31.12.2011 stellte der Beklagte gegenüber dem Kläger einen (grds.) nachversteuerungspflichtigen Betrag in Höhe von yyy € gesondert fest (§ 34a Abs. 3 Satz 3 EStG).

Am 28.6.2012 gründete der Kläger die A. Beteiligungsträgerstiftung. Er verpflichtete sich, das Stiftungsvermögen durch Übertragung seiner Beteiligungen an der A. Verwaltungs-GmbH und der A. GmbH & Co. KG, deren Kommanditkapital zeitgleich auf xx Mio. € herabgesetzt wurde, zu bestücken. Die Anteilsübertragungen erfolgten jeweils zum 1.10.2012. Zu diesem Zeitpunkt schied der Kläger aus beiden Gesellschaften aus. Zum 30.9.2012 schloss die A. GmbH & Co. KG zum einen mit dem Kläger und zum anderen mit der bereits im Jahr 2011 gegründeten K. A. Stiftung jeweils Verträge über eine stille Gesellschaft, durch die der Stille Einlagen von xy Mio. € (K. A. Stiftung) bzw. xxy Mio. € (Kläger) - jeweils durch Umwandlung vom zuvor durch den Kläger gewährten Gesellschafterdarlehen - erbrachte.

Mit einer sowohl gegenüber dem Kläger als auch seiner mit ihm zur Einkommensteuer zusammenveranlagten Ehefrau bekannt gegebenen gesonderten Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG für das Jahr 2012 vom 22.12.2014 stellte der Beklagte einen der Nachversteuerung zuzuführenden Betrag in Höhe von yyy € fest. Er begründete dies damit, dass durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung auf die A. Beteiligungsträgerstiftung zum 1.10.2012 ein analog zur „Einbringung in eine Kapitalgesellschaft“ zu behandelnder Tatbestand nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG erfüllt worden sei. Im Zuge der gegenüber dem Kläger und seiner Ehefrau erfolgten Einkommensteuerfestsetzung für das Jahr 2012 wurde die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 i.V.m. Abs. 4 EStG mit 25 % des nachversteuerungspflichtigen Betrags umgesetzt.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Der Kläger erhob sowohl gegen die Einkommensteuerfestsetzung als auch gegen den Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG für das Jahr 2012 Einspruch. Er führte an, die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine rechtsfähige Stiftung (sonstige juristische Person des privaten Rechts) begründe keine Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG. Erfasst würden lediglich Einbringungen in Kapitalgesellschaften und Genossenschaften. Eine analoge Anwendung der Vorschrift sei ausgeschlossen.

Der Beklagte wies den Einspruch gegen die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG als unbegründet zurück. Er vertrat weiterhin die Auffassung, bei Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine privatrechtliche Stiftung sei der Nachversteuerungsstatbestand des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG analog anzuwenden. Zwar handele es sich bei einer Stiftung nicht um eine Kapitalgesellschaft; allerdings finde für rechtsfähige privatrechtliche Stiftungen das Körperschaftsteuergesetz (KStG) ebenso Anwendung. Die Nachversteuerung sei gerechtfertigt, da durch die Einbringung ein Wechsel im Besteuerungssystem von der Einkommen- zur Körperschaftsteuer erfolge. Zudem sei zu berücksichtigen, dass bei der vorliegend unentgeltlichen Einbringung von Anteilen in eine Körperschaft der „Nachfolgestatbestand“ des § 34a Abs. 7 EStG nicht gelte. Es liege keine Rechtsnachfolge im Sinne der Vorschrift vor. Rechtsnachfolger i.S. von § 34a Abs. 7 EStG könne nur eine natürliche Person sein.

Im Klageverfahren bringt der Kläger ergänzend vor, der gegenwärtige Gesetzeswortlaut des § 34a Abs. 6 EStG habe die Anwendungsfälle einer Nachversteuerung abschließend aufgeführt; die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Stiftung werde hiervon nicht erfasst. Eine analoge Geltung würde in unzulässiger Weise „steuerverschärfend“ wirken. Es fehle auch an einer hierfür notwendigen planwidrigen Gesetzeslücke sowie an einer vergleichbaren Interessenlage zwischen geregelter und nicht geregelter Tatbestand. Im Gesetzgebungsverfahren zu § 34a EStG (Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 - UntStRefG 2008 -) seien die „schädlichen Einbringungssachverhalte“ - nach intensiver Prüfung - bereits dahingehend ergänzt worden, dass neben den ursprünglich lediglich angedachten Einbringungen in Kapitalgesellschaften zusätzlich auch solche in Genossenschaften geregelt wurden. Der Wechsel des Besteuerungsregimes von der transparenten Besteuerung zum Körperschaftsteuersystem sei ein expliziter Prüfungspunkt gewesen. Eine Erweiterung auf sonstige Körperschaften - hier auf eine Stiftung - sei dagegen nicht erfolgt. Der Gesetzgeber habe die Einschränkung auf Körperschaftsteuersubjekte i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 2 KStG absichtlich vorgenommen. Die Nicht-Erfassung sonstiger Körperschaften habe auf einer bewussten Willensentscheidung und eben nicht auf einem „redaktionellen Versehen“ des Gesetzgebers beruht. Zudem erhalte derjenige, der einen Mitunternehmeranteil in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft einbringt, im Gegensatz zu demjenigen, der diesbezüglich Stiftungsvermögen bestückt, eine Gegenleistung in Form von Gesellschaftsrechten, so dass sich die vermögensrechtliche Position grundsätzlich nicht verschlechtere. Jenem Einbringenden verbleibe im Hinblick auf die Entgeltlichkeit somit - anders als einem Stifter - eine Vermögenssubstanz, die ggf. als Mittel zum Ausgleich der ausgelösten Nachversteuerung verwendet werden könne. Der Stifter wäre aufgrund der Unentgeltlichkeit des Übertragungsakts dagegen darauf angewiesen, die Mittel für die Nachversteuerung dem Unternehmensvermögen vorab zu entnehmen. Dies wiederum widerspräche den mit der Einführung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG verfolgten Zwecken.

Auch die gesetzlich nicht nach § 34a Abs. 7 EStG mögliche Fortführung des nachversteuerungspflichtigen Betrags durch die A. Beteiligungsträgerstiftung rechtfertige nicht den Umkehrschluss, dass auf Ebene des Klägers die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG durchzuführen sei. Im Falle der hier vorliegenden unentgeltlichen Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine Stiftung gehe der nachversteuerungspflichtige Betrag unter.

Der Kläger beantragt,

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG für das Jahr 2012 vom 22.12.2014 und die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.12.2015 aufzuheben;

hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen.

Ferner beantragt der Kläger,

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen;

hilfsweise - für den Fall des Unterliegens - die Revision zuzulassen.

Der Beklagte hält die Nachversteuerungstatbestände des § 34a Abs. 6 EStG für analogiefähig. Zwar sei die gesetzliche Aufzählung grundsätzlich abschließend, die aufgezählten Fallgruppen seien aber sinngemäß auf vergleichbare Konstellationen zu erweitern.

Im Streitfall läge eine Gesetzeslücke vor: Weder § 34a EStG noch eine sonstige Norm des Einkommensteuerrechts enthalte eine Regelung dafür, dass ein Mitunternehmeranteil, für dessen Gewinne der Unternehmer die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen hat, unentgeltlich auf eine sonstige juristische Person des privaten Rechts (Stiftung) übergeht.

Die Gesetzeslücke sei planwidrig, da der Gesetzgeber den Fall des unentgeltlichen Übergangs eines Mitunternehmeranteils auf eine sonstige juristische Person des privaten Rechts bei der Abfassung des Gesetzestextes offenbar übersehen habe. Es seien keine Gründe dafür ersichtlich, dass er in diesem Fall auf die Nachversteuerung habe verzichten wollen. Sinn und Zweck der Nachversteuerung sei es, alle zunächst nach § 34a Abs. 1 EStG begünstigt besteuerten Gewinne beim Eintritt bestimmter Ereignisse zu einem späteren Zeitpunkt „möglichst lückenlos“ der Nachversteuerung zu unterwerfen. Gerade deshalb unterlägen der Nachversteuerung nicht nur Entnahmen, sondern auch die Konstellationen des § 34a Abs. 6 Satz 1 EStG, in denen der begünstigte Gewinn nicht entnommen werde, sondern sich die personelle Zuordnung des Unternehmens, das Besteuerungssystem oder die Gewinnermittlungsart ändere. Der Gesetzgeber habe durch § 34a Abs. 6 EStG verhindern wollen, dass Mitunternehmer bei Aufgabe ihres Anteils auch weiterhin Anspruch auf die Gewährung des Steuervorteils hätten. Unbilligen Härten würde durch eine zinslose Steuerstundungsmöglichkeit begegnet.

Das Gesetzgebungsverfahren belege die Absicht, keine Umgehungsgestaltungen zuzulassen. Es sei davon auszugehen, dass der Gesetzgeber alle Fälle eines Wechsels von der transparenten Besteuerung zum Körperschaftsteuersystem in die Nachversteuerungspflicht habe führen wollen.

Auch aus einem Umkehrschluss zu § 34a Abs. 7 Satz 2 EStG lasse sich das allgemeine Rechtsprinzip des § 34a Abs. 6 Satz 1 EStG ableiten, dass alle Änderungen der persönlichen Zuordnung des Personenunternehmens die Nachversteuerung auslösen sollten. Eine gesetzliche Ausnahme werde lediglich für Buchwerteinbringungen in Personengesellschaften gemacht.

Der Wortlaut von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG stehe einer analogen Anwendung der Vorschrift auf Einbringungen in Stiftungen nicht entgegen. Ein Bedürfnis zur ausdrücklichen gesetzlichen Benennung von Stiftungen habe deshalb nicht bestanden, da weder die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Stiftung noch der Formwechseleiner Personengesellschaft in eine Stiftung gesetzlich statthaft sei.

Darüber hinaus könne die Nachversteuerungspflicht auch auf eine analoge Anwendung von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG (Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe) gestützt werden. Die Vorschrift habe keine Wortlautbeschränkung auf „Kapitalgesellschaften und Genossenschaften“ und erfasse daher auch Übertragungen auf Stiftungen. Der Verkauf eines Personenunternehmens an eine Stiftung würde daher die Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG auslösen.

Für den vergleichbaren Fall des Übergangs eines Einzelunternehmens auf eine gemeinnützige Kapitalgesellschaft im Erbwege gehe die Finanzverwaltung aufgrund des Wechsels des Besteuerungssystems von einer Nachversteuerungspflicht aus (Hinweis auf OFD Frankfurt a.M. vom 19.11.2013, DStR 2014, 803). Nichts anderes könne für den Fall des Vermögensübergangs auf eine Stiftung gelten.

Schließlich gelte es zu bedenken, dass durch den Verzicht auf eine Nachversteuerung faktisch eine Doppelprivilegierung perpetuiert werde.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten nebst Unterlagen sowie die den Streitfall betreffenden Verwaltungsvorgänge Bezug genommen.

Der Senat hat in dieser Sache am 27.1.2017 mündlich verhandelt.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist begründet.

Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gemäß § 34a EStG für das Jahr 2012 vom 22.12.2014 und die hierauf ergangene Einspruchsentscheidung vom 15.12.2015 sind rechtswidrig. Infolge der unentgeltlichen Übertragung der Kommanditbeteiligung des Klägers an der A. GmbH & Co. KG auf die A. Beteiligungsträgerstiftung ist der für das Vorjahr festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag von yyy € nicht der Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 4 i.V.m. § 34a Abs. 6 Satz 1 EStG zuzuführen. Der Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags gemäß § 34a EStG für das Jahr 2012 ist dem Kläger gegenüber aufzuheben.

Die Voraussetzungen für eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Satz 1 EStG liegen weder vom Gesetzeswortlaut vor noch können die dort aufgeführten Tatbestände analog angewandt werden.

1. Hat ein Steuerpflichtiger in der Vergangenheit für Einkünfte aus einem Personenunternehmen - sei es in der Rechtsform eines Einzelunternehmens oder sei es als Gesellschafter einer Personengesellschaft - die tarifmäßig wirkende Begünstigung für nicht entnommene Gewinne nach § 34a Abs. 1 EStG in Anspruch genommen (Thesaurierungsbegünstigung), ist ein infolge von späteren (Über-)Entnahmen (§ 34a Abs. 4 EStG), Übertragungen bzw. Überführungen von betrieblichen Wirtschaftsgütern (§ 34a Abs. 5 EStG) sowie infolge von Betriebsbeendigungen und denen gleichgestellten Tatbeständen i.S. von § 34a Abs. 6 EStG nachzuersteuernder Betrag zum Ende eines jeden

Veranlagungszeitraums gesondert festzustellen (§ 34a Abs. 3 Satz 3 EStG). Ein Nachversteuerungsbetrag ist hierbei Abzugsposten im Rahmen der jährlichen gesonderten Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (§ 34a Abs. 3 Satz 2 EStG).

2. Inhaltsadressat der gesonderten Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 3 EStG ist aufgrund der personen- und betriebsbezogenen Ausgestaltung der Vorschrift (vgl. BT-Drs. 16/4841, 62; Wacker in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 34a Rdnr. 21 m.w.N.) der Betriebsinhaber bzw. - wie im Streitfall - bei Beteiligungen an Personengesellschaften der jeweilige Gesellschafter. Soweit der Beklagte den angefochtenen Bescheid über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG - wie auch in den Vorjahren - zugleich gegenüber der Ehefrau des Klägers bekannt gegeben hat, geht dies ins Leere. Gegenüber der Ehefrau entfaltet der Bescheid keine Regelungswirkung; sie war keine Gesellschafterin der A. GmbH & Co. KG und folglich auch nicht Betroffene der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG.

3. Nach Maßgabe des Gesetzeswortlauts ist eine gegenüber dem Kläger wirkende Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags ausgeschlossen. Die Voraussetzungen von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG - allein diese beiden Tatbestände kämen in Betracht - liegen nicht vor.

a. Durch die Anteilsübertragung auf die A. Beteiligungsträgerstiftung zum 1.10.2012 hat der Kläger seinen Mitunternehmeranteil an der A. GmbH & Co. KG nicht i.S. von § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG veräußert, so dass der Tatbestand des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 AO nicht gegeben ist. Es fehlt an der hierfür erforderlichen Entgeltlichkeit. Der Kläger hat sich durch die Übertragung seiner Gesellschaftsbeteiligung dieser begeben, ohne eine Gegenleistung zu erhalten. Ebenso wenig hat er seinen Mitunternehmeranteil aufgegeben (§ 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 3 EStG).

b. Zwischen den Beteiligten steht zu Recht auch nicht im Streit, dass die Anteilsübertragung auf die A. Beteiligungsträgerstiftung eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG bei Gesetzeswortlautanwendung auslösen würde.

Der Tatbestand verlangt (u.a.) die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft bzw. einen Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft. Unabhängig von der Frage, ob der Kläger durch die Anteilsübertragung überhaupt eine „Einbringung“ im Sinne der Vorschrift vollzogen hat, scheidet die unmittelbare Geltung von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG jedenfalls daran, dass das „Zielunternehmen“ keine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft war. Vielmehr handelt es sich bei der A. Beteiligungsträgerstiftung, die infolge staatlicher Anerkennung durch die Bezirksregierung B-Stadt (§ 80 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -) rechtsfähig ist, um eine sonstige juristische Person des privaten Rechts. Diese ist zwar körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG), aber weder einer Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG) noch einer Genossenschaft (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 KStG) gleichzustellen.

4. Nicht einheitlich beurteilt wird allerdings, ob die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils auf eine sonstige juristische Person des privaten Rechts, z.B. auf eine rechtsfähige Stiftung, ebenso wie die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen auf eine Kapitalgesellschaft im Wege einer Analogie zu § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG zur Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags beim Übertragenden führt.

a. Eine analoge Gesetzesanwendung erfordert zum einen ein lückenhaftes Gesetz. Eine Lücke in diesem Sinne ist anzunehmen, wenn ein bestimmter Sachbereich gesetzlich geregelt ist, aber keine Vorschrift für Fälle enthält, die nach dem Grundgedanken und dem System des Gesetzes hätten mitgeregelt werden müssen. Das Gesetz muss ergänzungsbedürftig sein, jedoch darf die Ergänzung nicht einer vom Gesetz gewollten Beschränkung widersprechen. Keine Lücken sind - in Abgrenzung zur „gesetzgeberischen Panne“ (vgl. Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl., § 5 Rdnr. 72) - rechtspolitische Unvollständigkeiten („rechtspolitische Fehler“). Sie sind gegeben, wenn eine Ergänzung der gesetzlichen Regelung nur aus rechtspolitischen Gründen wünschenswert wäre (vgl. BFH-Urteil vom 9.8.1989 X R 30/86, BStBl II 1989, 891). Liegt eine planwidrige Regelungslücke im vorgenannten Sinne vor, setzt die analoge Gesetzesanwendung zum anderen voraus, dass eine vergleichbare Interessenlage zwischen dem geregelten und dem nicht geregelten Tatbestand besteht (vgl. BFH-Urteil vom 2.7.1997 I R 32/95, BStBl II 1998, 176).

b. Rechtsprechung existiert zu der vorliegend streitigen Analogie nicht. Die Finanzverwaltung geht für den Fall des unentgeltlichen - im Erbwege erfolgten - Überganges eines Einzelunternehmens auf eine gemeinnützige GmbH von einer Nachversteuerungspflicht in analoger Anwendung des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG aus. Zur Begründung führt die Verwaltung an, infolge des Wechsels im Besteuerungssystem von der Einkommen- zur Körperschaftsteuer müsse der nachversteuerungspflichtige Betrag vollständig aufgelöst werden; § 34a EStG sei eine Tarifvorschrift des Einkommensteuergesetzes, die über § 8 Abs. 1 KStG keine Berücksichtigung bei Kapitalgesellschaften finden könne (vgl. OFD Frankfurt a.M., Rundverfügung vom 19.11.2013, DStR 2014, 803). Diese - eine die analoge Anwendung von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG annehmende - Auffassung wird im steuerlichen Schrifttum wohl überwiegend gestützt (vgl. Stein in Hermann/Heuer/Raupach, § 34a EStG Rdnr. 90; Ratschow in Blümich, § 34a EStG Rdnr. 70; Bodden, FR 2014, 920, 922, der darauf hinweist, dass bei Übertragungen auf eine nicht-natürliche Person im Zeitpunkt der Vermögensübertragung die „letzte Zugriffsmöglichkeit zur Nachversteuerung“ besteht; ebenso Haag, BB 2012, 1966, 1967 f., der meint, dass der Gesetzgeber „alle Fälle“ eines Wechsels von der transparenten Besteuerung zum Körperschaftsteuersystem der Nachversteuerung habe unterwerfen wollen, dies aber im Gesetzeswortlaut nur unvollständig zum Ausdruck gebracht habe).

Gegen eine analoge Geltung der Nachversteuerungsregelung in § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG wird eingewandt, dass aufgrund der im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens vorgenommenen „Nachjustierung“ im Tatbestand des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG (Ausweitung auf die Einbringung in Genossenschaften und den Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft) keine planwidrige Regelungslücke vorliege (vgl. Maetz, FR 2013, 652, 655). Ebenso soll es im Hinblick auf die Unentgeltlichkeit der „Einbringung“ eines Personenunternehmens in eine Stiftung an einer für die Analogie erforderliche Vergleichbarkeit der Interessenlage zwischen geregeltem und nicht geregeltem Tatbestand fehlen (Maetz, FR 2013, 652, 655 f.; ebenso wohl auch Reiß in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 34a Rdnr. 80). Nach dieser Auffassung geht der nachversteuerungspflichtige Betrag zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Vermögensübertragung auf eine Körperschaft ersatzlos unter.

c. Der Senat schließt sich jedenfalls im Ergebnis der letztgenannten Auffassung an und sieht die Voraussetzungen für eine analoge Anwendung des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht für gegeben an.

aa. Der Senat vermag bereits nicht zu erkennen, dass für die vorliegend maßgebliche Konstellation hinsichtlich der Beurteilung einer Nachversteuerung nach § 34a EStG eine gesetzliche Regelungslücke besteht.

Zwar ist das Schicksal des nachversteuerungspflichtigen Betrags bei einer unentgeltlichen Übertragung eines Personenunternehmens bzw. eines Anteils hieran auf eine Körperschaft - sei es auf eine Kapitalgesellschaft, eine Genos-

senschaft oder auf eine sonstige juristische Person des privaten Rechts - nicht in § 34a Abs. 6 Satz 1 EStG geregelt. Allein dies rechtfertigt aber noch nicht die Annahme einer Lücke im Gesetz. Nach Auffassung des Senats ist nämlich auch die unentgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils auf eine rechtsfähige Stiftung hinsichtlich der Frage der Nachversteuerung gesetzlich geregelt, und zwar in § 34a Abs. 7 Satz 1 EStG. Nach dieser Vorschrift hat - als Ausnahme von der grundsätzlich personenbezogenen Auslegung - im Falle der unentgeltlichen Übertragung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils nach § 6 Abs. 3 EStG der Rechtsnachfolger den nachversteuerungspflichtigen Betrag fortzuführen. Eine spätere Nachversteuerung trifft somit den Rechtsnachfolger, was letztlich damit zu rechtfertigen ist, dass der nicht entnommene Gewinn im Betrieb verbleibt (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 34a Rdnr. 85) und der Rechtsnachfolger keine Gegenleistung zu erbringen hat.

Das Gesetz schweigt dazu, wer tauglicher Empfänger einer unentgeltlichen Übertragung i.S. von § 34a Abs. 7 Satz 1 EStG sein kann. Die Gesetzgebungsmaterialien geben ebenfalls keinen näheren Aufschluss über die Motive. Allein der Hinweis, dass die Vorschrift bei Übertragungen „im Wege der Erbfolge“ oder der „vorweggenommenen Erbfolge“ gelte (vgl. BT-Drs. 16/4841, 64), zwingt nicht zu dem Schluss, dass der Anwendungsbereich für Übertragungen auf natürliche Personen beschränkt ist - selbst wenn es sich hierbei um den praktischen Regelfall handeln dürfte. Dennoch wird diese einschränkende Auffassung - soweit ersichtlich - im steuerlichen Schrifttum überwiegend vertreten (vgl. Ley, Ubg 2008, 214, 220; Haag, BB 2012, 1966, 1967, Maetz, FR 2013, 652, 654; Stein in Hermann/Heuer/Raupach, § 34a EStG Rdnr. 90; ebenfalls ablehnend OFD Frankfurt a.M. vom 19.11.2013, DStR 2014, 803; offen gelassen von Wacker in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 34a Rdnr. 85). Begründet wird dies im Wesentlichen damit, dass auch der Rechtsnachfolger des die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch Nehmenden die persönlichen Voraussetzungen des § 34a EStG erfüllen müsse, d.h. Personenunternehmer ist (vgl. Ratschow in Blümich, § 34a EStG Rdnr. 77).

Allerdings ist der schlichte tatbestandliche Anknüpfungspunkt für die Fortführung des Nachsteuerungsbetrags beim Rechtsnachfolger die „... Übertragung eines ... Mitunternehmeranteils nach § 6 Absatz 3 ...“. Buchwertfortführungen nach dieser Vorschrift sind auch bei unentgeltlichen Übertragungen auf juristische Personen möglich (vgl. Kulosa in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 6 Rdnr. 653). Dies gilt in Abgrenzung zur verdeckten Einlage i.S. von § 6 Abs. 6 Satz 2 EStG, die beim Übertragenden zur gewinnrealisierenden Betriebsaufgabe führt, jedenfalls dann, wenn keine gesellschaftsrechtliche Verbindung zur begünstigten juristischen Person besteht (vgl. auch BMF-Schreiben vom 3.3.2005, BStBl I 2005, 458 Tz. 2 - dortiges Beispiel 1 [Übertragung auf eine Stiftung]). So verhielt es sich auch im Streitfall. Der Kläger konnte mangels rechtlich möglicher vermögensmäßiger Beteiligung an der A. Beteiligungsträgerstiftung seine Kommanditbeteiligung an der A. GmbH & Co. KG zum Buchwert nach § 6 Abs. 3 EStG übertragen. Dies eröffnete zugleich den gesetzlichen Übergang des nachversteuerungspflichtigen Betrags auf die Stiftung nach § 34a Abs. 7 Satz 1 EStG.

Der Senat teilt die im Schrifttum - und ebenso von den Prozessbeteiligten - benannten Zweifel am „Übertrag“ auf juristische Personen nicht. Insbesondere geht der Verweis auf die Qualifizierung des § 34a EStG als besondere Tarifvorschrift des Einkommensteuergesetzes insoweit fehl. Selbstredend können juristische Personen nicht von der Thesaurierungsbegünstigung der Vorschrift profitieren; für sie gilt ein einheitlicher Körperschaftsteuersatz von 15 % (§ 23 Abs. 1 KStG). Allerdings steht bei der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 und 7 EStG keine weitere Tarifbegünstigung (für den Rechtsnachfolger) im Fokus, sondern lediglich die Übernahme einer latenten Steuerlast für eine vom Rechtsvorgänger in der Vergangenheit - nämlich zu Zeiten der Geltung des Einkommensteuerrechts - in Anspruch genommene Begünstigung nach § 34a Abs. 1 bis 3 EStG. Eine hierauf beruhende - mögliche - Nachversteuerungspflicht gilt rechtsformunabhängig, d.h. auch eine dem System der Körperschaftsteuer unterliegende juristische Person kann als Rechtsnachfolgerin diese Pflicht erfüllen. Hiergegen spricht auch nicht die Formulierung in § 34a

Abs. 4 Satz 2 EStG: „Die Einkommensteuer auf den Nachversteuerungsbetrag beträgt 25 Prozent.“ Tritt nämlich der Nachversteuerungsfall ein, handelt es sich hierbei um diejenige „Einkommensteuer“, die in der Vergangenheit vom Rechtsvorgänger wegen der Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wurde und sodann auf den Rechtsnachfolger übergeht. Technisch betrachtet würde sich die Nachversteuerung nur als zusätzlicher Rechnungsposten zur Körperschaftsteuer auf die (neuen) Gewinne/Gewinnanteile der rechtsnachfolgenden juristischen Person darstellen.

Nicht maßgeblich für die Bestimmung der Reichweite des Anwendungsbereichs des § 34a Abs. 7 Satz 1 EStG ist es, ob eine zukünftige Möglichkeit der Nachversteuerung beim Rechtsnachfolger ausgeschlossen erscheint. Zum einen kann sich auch bei unentgeltlichen Betriebs- bzw. Mitunternehmeranteilsübertragungen auf natürliche Personen nach § 6 Abs. 3 EStG die ursprünglich angelegte Nachversteuerungslast über Generationen hinweg als faktisch bedeutungslos erweisen, sofern die Ertragslage es zulässt, dass die einmal angelegten Eigenkapitalreserven von den Rechtsnachfolgern unangetastet bleiben. Zum anderen kann aber auch eine Stiftung als Rechtsnachfolgerin zwecks Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Verpflichtungen je nach Ertragslage der einkünftevermittelnden Gesellschaft veranlasst sein, thesaurierte Gewinnanteile ihres Rechtsvorgängers verwenden zu müssen und auf diese Weise eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 EStG auslösen.

Die Auffassung des Beklagten, aus einem Umkehrschluss zu § 34a Abs. 7 Satz 2 EStG lasse sich das allgemeine Rechtsprinzip des § 34a Abs. 6 Satz 1 EStG ableiten, dass „alle Änderungen der persönlichen Zuordnung des Personenunternehmens“ die Nachversteuerung auslösen sollten, wird vom Senat nicht geteilt. Nach § 34a Abs. 7 Satz 2 EStG geht bei der Buchwert-Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine (andere) Personengesellschaft nach § 24 UmwStG der für den eingebrachten Betrieb/Mitunternehmeranteil festgestellte nachversteuerungspflichtige Betrag auf den neuen Mitunternehmeranteil über. Gerechtfertigt wird dies damit, dass der nachversteuerungspflichtige Betrag aufgrund der Buchwertübertragung dem nämlichen Steuerpflichtigen zugeordnet bleibt und daher kein Grund für die vorzeitige Nachversteuerung besteht (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 35. Aufl., § 34a Rdnr. 78). Weitergehende Rechtsprinzipien können hieraus allerdings nicht entnommen werden. Insbesondere belegt die Existenz der Vorschrift des § 34a Abs. 7 Satz 1 EStG, dass bei unentgeltlichen Übertragungen - wie der vorliegenden - eine Änderung der persönlichen Zuordnung eben keine Nachversteuerung auslöst.

bb. Selbst wenn eine gesetzliche Regelungslücke vorläge, ist der Senat nicht davon überzeugt, dass eine solche als planwidrig einzustufen wäre. Klare Anhaltspunkte dafür, dass die unentgeltliche Übertragung von Betrieben und Mitunternehmeranteilen auf eine sonstige juristische Person auf einem gesetzgeberischen Versehen, d.h. einer „Panne“ beruht haben soll, sind nicht ersichtlich.

Der Gang des Gesetzgebungsverfahrens zum UntStRefG 2008 belegt eher das Gegenteil eines gesetzgeberischen Versehens: Der Gesetzesentwurf der Regierungsfractionen vom 27.3.2007 beschränkte die Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG auf die „Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes“ (vgl. BT-Drs. 16/4841, 11). Erst auf Initiative des Bundesrats und des Finanzausschusses wurde die - ebenfalls in

§ 20 UmwStG geregelte - Einbringung in eine Genossenschaft und der unter § 25 UmwStG fallende Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft in § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG mit aufgenommen und der Verweis auf § 20 UmwStG gestrichen (vgl. BT-Drs. 16/5377, 14 sowie BT-Drs. 16/5452, 24 und BT-Drs. 16/5491, 20). Der Bundesrat wies ausdrücklich darauf hin, dass durch die Aufnahme der Genossenschaft und des Formwechsels „bestehende Regelungslücken“ beseitigt werden sollten (BT-Drs. 16/5377, 14). Dies legt es nach

Ansicht des Senats zumindest nahe, dass während des Gesetzgebungsverfahrens dezidierte Überlegungen über die Ausgestaltung des Nachversteuerungstatbestands des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG angestellt wurden. Dieser Aspekt lässt sich auch aus dem Umstand ableiten, dass der Bundesrat in seiner ersten Stellungnahme zum Gesetzesentwurf der Bundesregierung die Prüfung anregte, ob auch die Veräußerung bzw. Einbringung von Teilbetrieben sowie Teilmitunternehmeranteilen eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG auslöst (vgl. BT-Drs. 16/5377, 14 f.). Diese Anregung wurde im Gesetzesbeschluss nicht mit aufgenommen, was wiederum darauf hindeutet, dass sich der Gesetzgeber tiefergehende Gedanken über die Reichweite der Nachversteuerungstatbestände gemacht hat.

Träfe die Auffassung des Beklagten zu, der Gesetzgeber habe „alle Fälle“ eines Wechsels von der transparenten Besteuerung zum Körperschaftsteuersystem in die Nachversteuerungspflicht führen wollen, hätte nichts näher gelegen, auch sämtliche Einbringungen und Übertragungen auf ein Körperschaftsteuersubjekt in § 34a Abs. 6 EStG aufzunehmen. Eine derart weite Begriffsfassung ist dem Gesetzgeber auch an anderer Stelle des Einkommensteuergesetzes nicht fremd gewesen. So finden sich bei der Übertragung von betrieblichen Wirtschaftsgütern in ein anderes Betriebsvermögen (§ 6 Abs. 5 EStG) im Falle einer wirtschaftlichen Übertragung auf „Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen“ Regelungen zum Teilwertansatz (§ 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG). Auf eine Segmentierung hat der Gesetzgeber dort bewusst verzichtet.

Zwar trifft es zu, dass auch die unentgeltliche Übertragung eines Betriebs/Mitunternehmeranteils auf eine juristische Person - wie in den Fällen der Einbringung und des Formwechsels (§§ 20, 25 UmwStG) - zu einem Wechsel des Besteuerungssystems führt und der die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommene Steuerpflichtige den Betrieb/Mitunternehmeranteil nicht mehr hält (vgl. hierzu BT-Drs. 16/5377, 14; vgl. auch Ley/Bodden in Korn, EStG, § 34a Rdnr. 199.1). Dies rechtfertigt allerdings nicht die Annahme der Planwidrigkeit einer (vermeintlichen) Regelungslücke. Denn die in § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG geregelten Tatbestände weisen die Gemeinsamkeit auf, dass der Veräußernde bzw. Einbringende hierfür eine Gegenleistung (Kaufpreis bzw. Gewährung von Gesellschaftsrechten) bzw. - in den Fällen des Formwechsels - neue Gesellschaftsanteile erhält. Er behält somit zumindest seinen vermögensmäßigen status quo (vgl. Maetz, FR 2013, 652, 656). Anders verhält es sich dagegen bei unentgeltlichen Vermögensübertragungen auf Körperschaften, insbesondere auf Stiftungen. Der Übertragende begibt sich seines Vermögens endgültig, ohne eine Gegenleistung hierfür zu erhalten. Gerade deshalb hält es der Senat für nicht ausgeschlossen, dass es sogar rechtspolitisch gewollt war, die Fälle der unentgeltlichen Übertragung von Personenernteilnehmern oder Anteilen hieran auf eine juristische Person nicht der Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 EStG zuzuführen.

Der Hinweis des Beklagten, der Gesetzgeber habe unbillige Härten der Nachversteuerung in den Fällen des § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG durch eine gesetzliche Stundungsmöglichkeit des Nachversteuerungsbetrags auszugleichen versucht (§ 34a Abs. 6 Satz 2 EStG), belegt nicht zwingend, dass sämtliche - auch unentgeltlichen - Konstellationen des „Wechsels im Besteuerungssystem“ zur Nachversteuerung führen sollten. Auch eine Vielzahl von entgeltlichen Übertragungen (Einbringungen) i.S. von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 20 UmwStG lösen keinen Liquiditätsvorteil des Steuerpflichtigen aus, so dass unter den Voraussetzungen von § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG die Inanspruchnahme der zinslosen Stundungsmöglichkeit des Nachversteuerungsbetrags angezeigt sein mag.

cc. Im Falle einer unterstellten Regelungslücke, die zudem als planwidrig zu qualifizieren wäre, fehlte es zur Überzeugung des Senats an der Interessenvergleichbarkeit zwischen geregelter und nicht geregelter Tatbestand.

Die Ausgangslagen differieren bereits: Einbringungen in Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften i.S. von § 20 UmwStG, die eine Nachversteuerungspflicht nach § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 auslösen, stellen voll entgeltliche Vorgänge dar. Der Einbringende erhält Gesellschafts- oder Genossenschaftsanteile am aufnehmenden Rechtsträger. Eine vermögensmäßige Schlechterstellung des Einbringenden ist grundsätzlich ausgeschlossen, so dass es ihm - im Hinblick auf den Wechsel des Besteuerungssystems - zuzumuten ist, die Nachversteuerungspflicht zu erfüllen. Vergleichbares gilt bei dergesetzlich geregelten Nachversteuerung im Falle eines Formwechsels in eine Kapitalgesellschaft/Genossenschaft (§ 25 UmwStG); der Einbringende erhält Anteile an der aus dem Formwechsel hervorgegangenen Körperschaft.

Gänzlich anders stellt sich die Situation bei unentgeltlichen Anteilsübertragungen auf Körperschaften, die bei gesellschafts- und steuerrechtlicher Beurteilung auch nicht als „Einbringungen“ zu werten sind, dar. Der Übertragende erhält keine Gegenleistung in Gestalt einer Beteiligung an der aufnehmenden Körperschaft. Speziell die Stiftung verfügt über keine vermögensmäßigen Beteiligungsmöglichkeiten. Als eigenständige juristische Person des bürgerlichen Rechts ist Trägerin der Stiftung die Organisation der Stiftung selbst (§§ 80 bis 88 BGB i.V.m. den entsprechenden Landesstiftungsgesetzen). Die Stiftung „gehört sich selbst“, sie ist ein rechtlich verselbständigt und mitgliederloses Zweckvermögen (vgl. Ellenberger in Palandt, BGB, 76. Aufl., vor § 80 Rdnr. 5 ff.). Der Stifter entledigt sich mit dem Stiftungsgeschäft des gestifteten Vermögens. Rückübertragungen sind ausgeschlossen. Insoweit besteht der maßgebliche Unterschied zu den entgeltlichen Anteilseinbringungen in Körperschaften sowie zum Formwechsel. Dort erhält der Einbringende ein vermögensmäßiges Äquivalent, über das er grundsätzlich rechtsgeschäftlich verfügen kann.

Eine Nachversteuerungspflicht stünde insbesondere bei unentgeltlichen Übertragungen auf Stiftungen zudem im Widerspruch zum gesetzgeberischen Willen, demzufolge neben dem Ziel eines rechtsformneutralen Besteuerungsergebnisses von Unternehmen durch die Tarifanreize des § 34a EStG auch die Eigenkapitalbasis nachhaltig gestärkt werden sollte (vgl. BT-Drs. 16/4841, 62). Letzteres hat der Kläger - wie er in der mündlichen Verhandlung veranschaulichte - als einziger Kapitalbeteiligter der A. GmbH & Co. KG in den Jahren ab 2008 insbesondere zum Schutz der dortigen Arbeitsplätze umgesetzt. Gerade durch die Übertragung der Kommanditbeteiligung auf eine Stiftung, deren Vermögen infolge fehlender Mitgliedschaften und der in der Satzung festgehaltenen Substanzerhaltungspflichten (vgl. § 3 Nr. 2 der Satzung der A. Beteiligungsträgerstiftung) kaum verkehrsfähig ist, wird deutlich mehr als bei Einbringungen nach § 20 UmwStG und Formwechseln nach § 25 UmwStG gewährleistet, dass die seinerzeit thesaurierten Gewinne im Unternehmen verbleiben. Die dem Rechtsvorgänger (Kläger) gewährte Steuerprivilegierung würde in diesem Fall zu Recht dauerhaft perpetuiert.

5. Das hilfsweise Vorbringen des Beklagten, die Nachversteuerungspflicht könne vorliegend auch auf eine analoge Anwendung von § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 EStG (Betriebsveräußerung bzw. -aufgabe) gestützt werden, trifft rechtlich ebenfalls nicht zu. Die Analogiefähigkeit scheidet jedenfalls an der fehlenden Entgeltlichkeit der Übertragung auf die A. Beteiligungsträgerstiftung.

6. Aus den vorgenannten Darlegungen des Senats folgt, dass mit der Aufhebung des gegenüber dem Kläger ergangenen Bescheids über die gesonderte Feststellung des nachversteuerungspflichtigen Betrags für das Jahr 2012 eine - auf § 34a Abs. 7 Satz 1 EStG gestützte - gesonderte Feststellung gegenüber der A. Beteiligungsträgerstiftung zu erlassen wäre.

7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung (FGO), die Feststellung der Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. Die Entschei-

dung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergibt sich aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

8. Die Revision war wegen grundsätzlicher Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Es bedarf einer höchstrichterlichen Entscheidung, ob die unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen, aus deren Gewinnzuweisungen durch den Gesellschafter die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen wurde, auf juristische Personen eine Nachversteuerung nach § 34a Abs. 4 i.V.m. Abs. 6 Satz 1 EStG (analog) auslöst.