

## Urteil vom 16. April 2014, I R 44/13

### Keine Gewährung der gewerbesteuerrechtlichen Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG bei einem sog. qualifizierten Anteilstausch

BFH I. Senat

GewStG § 8 Nr 5, GewStG § 9 Nr 2a, UmwStG § 4 Abs 2 S 3, UmwStG § 12 Abs 3, UmwStG § 23 Abs 1

vorgehend FG Köln, 07. Mai 2013, Az: 10 K 3547/12

### Leitsätze

1. Die Hinzurechnungsvorschrift des § 8 Nr. 5 GewStG 2009 stellt abstrakt auf die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG 2009 ab; des Ansatzerfordernisses in § 9 Nr. 2a Satz 1 letzter Satzteil GewStG 2009 bedarf es deswegen nicht (Bestätigung des Senatsbeschlusses vom 9. November 2011 I B 62/11, BFH/NV 2012, 449).
2. Nach entsprechender Anwendung von § 4 Abs. 2 Satz 3 (i.V.m. § 23 Abs. 1) UmwStG 2006 ist bei einem sog. qualifizierten Anteilstausch unter der Voraussetzung des Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert durch die übernehmende Gesellschaft der Zeitraum der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen, wenn die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist. Daran mangelt es für die Gewährung des sog. gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach Maßgabe von § 9 Nr. 2a GewStG 2009, das eine Beteiligung von mindestens 15 v.H. am Grund- oder Stammkapital zu Beginn des Erhebungszeitraums verlangt, also zu einem Zeitpunkt und nicht für einen Zeitraum (entgegen BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 04.15).

### Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, wurde im Streitjahr 2009 am 26. November mit einem Stammkapital von 25.000 € gegründet und am 3. Dezember in das Handelsregister eingetragen. Ihr alleiniger Gesellschafter ist SC. Am 21. Dezember 2009 beschloss die Gesellschafterversammlung, das Stammkapital der Klägerin um 25.000 € zu erhöhen. Der neue Geschäftsanteil wurde von SC übernommen und sollte durch Einbringung der von ihm gehaltenen Alleinbeteiligung am Stammkapital der C-GmbH geleistet werden. Die Beteiligung an der C-GmbH gehörte bei SC seit Längerem zum Privatvermögen. Die eingebrachte Beteiligung wurde von der Klägerin mit dem Buchwert angesetzt und als sog. qualifizierter Anteilstausch nach § 21 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG 2006) behandelt. Der neue Geschäftsanteil nahm laut Gesellschafterbeschluss "ab dem heutigen Tage" am Gewinn der Klägerin teil. Am selben Tag übertrug SC seinen Geschäftsanteil an der C-GmbH mit sofortiger Wirkung auf die Klägerin. Die Eintragung der Kapitalerhöhung im Handelsregister erfolgte am 19. Januar 2010.
- 2 Am 28. Dezember 2009 beschloss die C-GmbH eine Gewinnausschüttung an die Klägerin, die der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) bei der Errechnung des Gewerbeertrages nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG 2009), gekürzt um 5 v.H. gemäß § 8b Abs. 5 KStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2007 vom 13. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2878, BStBl I 2007, 28) --KStG 2002 n.F.--, zunächst außer Ansatz ließ, sodann aber dem Gewinn in Höhe von 95 v.H. nach Maßgabe von § 8 Nr. 5 GewStG 2009 wieder hinzurechnete. Die Voraussetzungen des sog. gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs und damit der Kürzung nach § 9 Nr. 2a GewStG 2009 sah er nicht als erfüllt an.
- 3 Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Köln gab ihr durch Urteil vom 8. Mai 2013 10 K 3547/12 statt. Das Urteil ist in Betriebs-Berater (BB) 2014, 358 abgedruckt.

- 4 Seine Revision stützt das FA auf Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 5 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 6 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klageabweisung. Die stichtagsbezogenen tatbestandlichen Voraussetzungen des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs werden von der Klägerin nicht erfüllt, was zur Folge hat, dass ihrem Gewinn die an sie ausgeschütteten Gewinne der C-GmbH nach Maßgabe von § 8 Nr. 5 GewStG 2009 in rechnerischer Höhe von 95 v.H. hinzuzurechnen sind.
- 7 1. Nach § 7 Satz 1 GewStG 2009 ist Gewerbeertrag der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG 2009) oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG 2009 bezeichneten Beträge. Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb hinzugerechnet werden nach § 8 Nr. 5 GewStG 2009 (u.a.) die nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder Nr. 7 GewStG 2009 erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit diese nach § 8b Abs. 5 KStG 2002 n.F. unberücksichtigt bleiben. Nach dem im Streitfall einschlägigen § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2009 wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen u.a. gekürzt um die Gewinne aus Anteilen (u.a.) an einer nicht steuerbefreiten Kapitalgesellschaft i.S. des § 2 Abs. 2 GewStG 2009, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 v.H. des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7 GewStG 2009) angesetzt worden sind.
- 8 2. Der letzteren Voraussetzung --dem Erfordernis, dass die betreffenden Gewinnanteile bei der Gewinnermittlung angesetzt worden sind-- ist genügt. Zwar könnte der Gesetzestext so verstanden werden, dass § 8 Nr. 5 GewStG 2009 einerseits und § 9 Nr. 2a GewStG 2009 andererseits sich strenggenommen ausschließen. Denn einerseits steht die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 5 GewStG 2009 unter dem Vorbehalt der Kürzungsvoraussetzungen gemäß § 9 Nr. 2a GewStG 2009, andererseits verlangen beide Vorschriften, dass die entsprechenden Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns überhaupt angesetzt worden sind. Daran fehlt es aber, wenn die Gewinnanteile infolge der Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG 2002 außerbilanziell in Abzug gebracht wurden. Das Schachtelprivileg könnte deswegen im Ergebnis leerlaufen (s. Prinz/Simon, Deutsches Steuerrecht 2002, 149). Eine derartige Lesart des Gesetzestextes wird den Normzusammenhängen aber nicht gerecht. Vielmehr ist § 8 Nr. 5 GewStG 2009 insoweit als Sonderregelung aufzufassen, die abstrakt auf die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG 2009 abstellt; das Ansatzfordernis in § 9 Nr. 2a Satz 1 letzter Satzteil GewStG 2009 ist bei diesem Verständnis verzichtbar. Das alles hat der Senat bereits in seinem Beschluss vom 9. November 2011 I B 62/11 (BFH/NV 2012, 449; s. auch Blümich/Gosch, § 9 GewStG Rz 294; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 75) zum Ausdruck gebracht und darauf ist deswegen zu verweisen.
- 9 3. Gegenstand des Rechtsstreits ist vor diesem Regelungshintergrund die für den gesetzlichen Tatbestand der Kürzung nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2009 erhebliche Frage, ob die Klägerin mit ihrer Beteiligung das stichtagsbezogene Beteiligungserfordernis --Beteiligung von mindestens 15 v.H. zu Beginn des Erhebungszeitraums-- erfüllt. Das käme unter den gegebenen Umständen der erst zum 26. November 2009 notariell beurkundeten Gründung der Klägerin nur in Betracht, wenn ihr die von SC bis dahin gehaltene (Privat-)Beteiligung an der C-GmbH nach dem qualifizierten Anteilstausch zum 1. Januar 2009 zugerechnet werden könnte. Das FG hat das angenommen. Es stützt sich dabei auf § 23 Abs. 1 UmwStG 2006, der für den Fall, dass die übernehmende Gesellschaft das eingebrachte Betriebsvermögen mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert (§ 20 Abs. 2 Satz 2, § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG 2006) ansetzt, die entsprechende Anwendung von § 4 Abs. 2 Satz 3 sowie von § 12 Abs. 3 erster Halbsatz UmwStG 2006 verfügt. Nach § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ist der Zeitraum der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen, wenn die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist, und nach § 12 Abs. 3 erster Halbsatz UmwStG 2006 tritt die übernehmende Körperschaft in die steuerliche Rechtsstellung der übertragenden Körperschaft ein. Folgt man dem FG, wird

vermittels der entsprechenden Anwendung von § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 sowohl dem stichtagsbezogenen Beteiligungserfordernis nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2009 als auch dem Erfordernis der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen Rechnung getragen. Diese Rechtsauffassung wird im Schrifttum vielfach geteilt (vgl. z.B. Ernst, Die Unternehmensbesteuerung 2012, 678, 684; Bilitewski in Haritz/Menner, Umwandlungssteuergesetz, 3. Aufl., § 23 Rz 30; Intemann in Haase/Hruschka, UmwStG, § 23 Rz 42 f.; Schönherr/Krüger, daselbst, § 4 Rz 65; Herfort/ Viebrock, daselbst, § 12 Rz 163 ff., 166; Ritzer in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., § 23 Rz 46 ff.; Rödder, daselbst, § 12 Rz 100; van Lishaut, daselbst, § 4 Rz 63; Roser in Lenski/Steinberg, GewStG, § 9 Nr. 2a Rz 36; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 5. Aufl., § 23 UmwStG Rz 35; Seer/Krumm, Finanz-Rundschau --FR-- 2010, 677; Widmann in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 23 UmwStG Rz 45; Braunagel in Bergemann/Wingler, Gewerbesteuer, § 9 Rz 126).

- 10** 4. Der Senat pflichtet jedoch nicht dem, vielmehr --jedenfalls im Ergebnis und unter Umständen mit der Finanzverwaltung im sog. Umwandlungssteuer-Erlass (vgl. Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 18.04 Satz 2, jedoch womöglich anders Tz. 04.15)-- der Gegenauffassung bei (vgl. z.B. FG München, Urteil vom 17. September 1991 7 K 7191/85, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1992, 201; FG Baden-Württemberg, Urteil vom 25. März 2010 3 K 1386/07, EFG 2010, 1714; Jäschke in Lademann, EStG, § 23 UmwStG Rz 5; Schnitter in Frotscher/Maas, KStG, GewStG, UmwStG, § 18 UmwStG Rz 44; Mutscher, daselbst, § 23 UmwStG Rz 34 ff.; Blümich/Gosch, § 9 GewStG Nr. 2a Rz 175; Patt in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, 7. Aufl., § 23 UmwStG Rz 86; Hahn, juris PraxisReport Steuerrecht --jurisPR-SteuerR-- 3/2014 Anm. 5), und zwar bereits deswegen, weil es an dem stichtagsbezogenen Beteiligungserfordernis in § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2009 mangelt und dieses Fehlen nicht durch § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ersetzt wird:
- 11** Es ist zweifelsfrei, dass die Klägerin zu Beginn des Erhebungszeitraums tatsächlich nicht an der C-GmbH beteiligt war und auch nicht beteiligt sein konnte, weil sie zu jenem Zeitpunkt als solche noch nicht errichtet gewesen war. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 verhilft ihr aber nicht, diesen tatbestandlichen Mangel zu überbrücken. Das lässt sich in letztlich unmissverständlicher Weise dem Regelungswortlaut entnehmen, welcher die Anrechnung des Zeitraums der Zugehörigkeit des eingebrachten Wirtschaftsguts (nur) ermöglicht, falls die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist. Letzteres betrifft aber nicht die Situation des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG 2009. Denn dafür ist der Beginn des Erhebungszeitraums, also ein *Zeitpunkt* und eben nicht --wie etwa in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG 2009 für die sog. Reinvestitionsrücklage, in § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Investitionszulagengesetzes 1999 oder auch in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG 2009 für das gewerbesteuerrechtliche Auslands-Schachtelprivileg-- ein *Zeitraum*, rechtsfolgenauslösend. Ist § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 aber seinem Wortlaut nach von vornherein nicht einschlägig, entfällt insoweit die Wirkkraft der Vorschrift. Diese ist als spezifische Ausnahmenvorschrift konzipiert und unterliegt tatbestandlich gesonderten Voraussetzungen. In Anbetracht dessen verbietet sich ihre ausweitende Auslegung, indem der danach vorausgesetzte Beteiligungszeitraum ("Vorbesitzzeit", s. BMF-Schreiben in BStBl I 2011, 1314, Tz. 04.15) schlicht durch den für die Gewährung des Schachtelprivilegs verlangten Beteiligungsstichtag --als "tatbestandliches Weniger" im Rahmen einer "modifizierten Betrachtung des Dauerhaftigkeitskriteriums" (so aber Seer/Krumm, FR 2010, 677, 681)-- ersetzt wird (ebenso Hahn, jurisPR-SteuerR 3/2014, Anm. 5). Auch die Verweisung in § 23 Abs. 1 UmwStG 2006 auf § 12 Abs. 3 erster Halbsatz des Gesetzes ändert daran nichts, weil diese als "Generalklausel" (vgl. Rödder in Rödder/ Herlinghaus/van Lishaut, a.a.O., § 12 Rz 98) für Fälle des Eintritts in (zurückliegende) Zeiterfordernisse hinter der insoweit spezielleren Verweisungsnorm des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 systematisch zurücktritt; das liegt auf der Hand und bestätigt sich nicht zuletzt aus der gesondert angeordneten entsprechenden Anwendung von § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 im zweiten Halbsatz von § 12 Abs. 3 UmwStG 2006. Und der allgemeine sog. Fußstapfengedanke, wie er in § 2 Abs. 1 UmwStG 2006 für den Eintritt der Rechtsnachfolge bei der umwandlungssteuerrechtlich unter bestimmten Voraussetzungen ermöglichten steuerlichen Rückwirkung niedergelegt ist, hilft schließlich nicht weiter, weil im Rahmen des sog. qualifizierten Anteilstauschs eine solche Rückwirkung im Gesetz nicht vorgesehen und wohl deswegen in casu nach den vom FG getroffenen und den Senat bindenden (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) Feststellungen eine solche Rückwirkung auch nicht vereinbart worden ist.
- 12** Es erübrigen sich damit zugleich weitere Erwägungen, namentlich solche dazu, ob infolge der durch § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ermöglichten Besitzzeitanrechnung ggf. auch die für die Schachtelprivilegierung notwendige, zuvor jedoch fehlende Eigenschaft des Betriebsvermögens durch ein bis zum Ausschüttungszeitpunkt "werdendes" Betriebsvermögen substituiert werden könnte (das befürwortend vor allen Seer/Krumm, FR 2010, 677, sowie die

weiteren oben unter 4. einleitend Zitierten; s. dazu und noch zu weiteren einschlägigen Erwägungen erneut auch Hahn, jurisPR-SteuerR 3/2014, Anm. 5).

- 13** 5. Die Vorinstanz hat einen abweichenden Rechtsstandpunkt eingenommen, weswegen ihr Urteil aufzuheben ist. Die Sache ist spruchreif und die Klage ist abzuweisen.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)