

Urteil vom 17. Dezember 2025, I R 9/23

Verhältnis von § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 zu § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG

ECLI:DE:BFH:2025:U.171225.IR9.23.0

BFH I. Senat

UmwStG 2006 § 4 Abs 2 S 3, UmwStG 2006 § 12 Abs 3 Halbs 1, UmwStG 2006 § 23 Abs 1, UmwStG 2006 § 21 Abs 1 S 2, GewStG § 9 Nr 2a S 1, KStG § 8b Abs 4 S 6, GewStG VZ 2016, KStG VZ 2016

vorgehend FG Düsseldorf, 24. November 2022, Az: 14 K 392/22 G,F

Leitsätze

1. § 4 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) ermöglicht seinem unmissverständlichen Wortlaut nach die Anrechnung des Zeitraums der Zugehörigkeit des eingebrachten Wirtschaftsguts (nur), wenn 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 des Gewerbesteuergesetzes, weil dafür alleine der Beginn des Erhebungszeitraums, also ein Zeitpunkt und eben nicht ein Zeitraum, rechtsfolgenauslösend ist (Bestätigung der Senatsurteile vom 11.07.2023 - I R 21/20, BFHE 281, 424, BStBl II 2024, 413; vom 11.07.2023 - I R 36/20, BFHE 281, 439, BStBl II 2024, 419; vom 11.07.2023 - I R 40/20, BFHE 281, 453, BStBl II 2024, 434, und vom 11.07.2023 - I R 45/20, BFHE 281, 463, BStBl II 2024, 438).

2. Ist § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 als spezifische Ausnahmegvorschrift seinem Wortlaut nach von vornherein nicht einschlägig, ist eine erweiternde Auslegung in dem Sinn, dass der erforderliche Beteiligungszeitraum als "tatbestandliches Weniger" durch einen Beteiligungsstichtag ersetzt wird, abzulehnen (Bestätigung der Grundsätze des Senatsurteils vom 16.04.2014 - I R 44/13, BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303).

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.11.2022 - 14 K 392/22 G,F aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren alleiniger Gesellschafter V ist. Dieser war zugleich alleiniger Gesellschafter der V-GmbH. Die Klägerin ist zudem Komplementärin der ... GmbH & Co. KG (KG), deren alleiniger Kommanditist wiederum V ist.
- 2 Mit notarieller Urkunde vom ...2016 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin, ihr Stammkapital durch Ausgabe eines neuen Geschäftsanteils im Nennbetrag von ... € auf ... € zu erhöhen. Die auf den neuen Geschäftsanteil zu leistende Stammeinlage war nicht in Geld zu erbringen, sondern im Wege des Anteilstauschs dadurch zu leisten, dass V als Übernehmer des neuen Geschäftsanteils die von ihm gehaltene Beteiligung an der V-GmbH in die Klägerin einbringt. Die Abtretung des Geschäftsanteils erfolgte mit sofortiger Wirkung. Die Anteile an der V-GmbH waren zuvor im Sonder-Betriebsvermögen des V bei der KG bilanziert. Die Beteiligung wurde von der Klägerin mit dem Buchwert eingebracht und als sogenannter qualifizierter Anteilstausch im Sinne des § 21 Abs. 1 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung (UmwStG 2006) behandelt.

- 3 Im September 2016 erhielt die Klägerin als nunmehrige Alleingesellschafterin der V-GmbH von dort eine Gewinnausschüttung in Höhe von ... €.
- 4 Nach Abgabe der Gewerbesteuererklärung der Klägerin für den Erhebungszeitraum 2016 (Streitjahr) wies der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) mit Schreiben vom 24.09.2018 darauf hin, dass 95 % der Dividende dem Gewinn nach § 8 Nr. 5 des Gewerbesteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (GewStG) hinzuzurechnen seien, da die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG nicht erfüllt seien. Mit Gewerbesteuermessbescheid vom 19.02.2019 ließ das FA bei der Berechnung des Gewerbeertrags die Gewinnausschüttung nach § 8b Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) i.V.m. § 7 Satz 1 GewStG, gekürzt um 5 % nach § 8b Abs. 5 KStG, außer Ansatz, rechnete die Dividende aber sodann zu 95 % (... €) nach Maßgabe des § 8 Nr. 5 GewStG wieder hinzu. Zur Begründung führte es aus, dass die Beteiligung an der V-GmbH nicht schon zu Beginn des streitgegenständlichen Erhebungszeitraums mindestens 15 % betragen habe und damit die Voraussetzungen des § 8 Nr. 5 i.V.m. § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG nicht erfüllt seien.
- 5 Nach erfolglosem Einspruch erhob die Klägerin Klage vor dem Finanzgericht (FG) Düsseldorf, der mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2023, 419 veröffentlichten Urteil vom 24.11.2022 - 14 K 392/22 G,F stattgegeben wurde.
- 6 Dagegen richtet sich die Revision des FA, die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt wird.
- 7 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet, führt zur Aufhebung des FG-Urteils und zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat rechtsfehlerhaft dahin erkannt, dass im Streitfall die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt waren.
- 10 1. Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben von einer Kapitalgesellschaft bezogene Gewinnanteile (Dividenden) im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei der Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft außer Ansatz. Dies gilt nach § 7 GewStG grundsätzlich auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags. Nach § 8 Nr. 5 GewStG sind dem nach § 7 GewStG ermittelten Gewinn aus Gewerbebetrieb die nach § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile wieder hinzuzurechnen, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllen; nach § 8b Abs. 5 KStG unberücksichtigt bleibende Betriebsausgaben sind dabei in Abzug zu bringen. Nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG erfolgt wiederum eine Kürzung der Gewinnanteile, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns nach § 7 GewStG angesetzt worden sind. § 8 Nr. 5 GewStG ist insoweit als Sonderregelung aufzufassen, die abstrakt auf die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG abstellt (vgl. Senatsbeschluss vom 09.11.2011 - I B 62/11, BFH/NV 2012, 449).
- 11 2. Entscheidungserhebliche Tatbestandsvoraussetzung des § 9 Nr. 2a GewStG ist, ob die Beteiligung "zu Beginn des Erhebungszeitraums" bestand. Dabei gilt das Stichtagsprinzip; auf spätere Veränderungen kommt es regelmäßig nicht an (Senatsurteile vom 16.04.2014 - I R 44/13, BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303; vom 28.06.2022 - I R 43/18, BFHE 276, 569, BStBl II 2024, 650). Nach Maßgabe der vorgenannten Urteile, an denen der Senat festhält, sind die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG im Streitfall nicht erfüllt, denn die Klägerin war zu Beginn des Erhebungszeitraums, also am 01.01.2016, tatsächlich nicht an der V-GmbH beteiligt, und es erfolgt insoweit auch keine Zurechnung der Vorbesitzzeit nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes 2006.
- 12 a) Der Senat hat im Urteil vom 16.04.2014 - I R 44/13 (BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303) ausgeführt, dass nach entsprechender Anwendung von § 4 Abs. 2 Satz 3 (i.V.m. § 23 Abs. 1) UmwStG 2006 bei einem sogenannten 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 ist, wenn die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung

bedeutsam ist. Das damit angesprochene zeitliche Maß ("Dauer") ist allerdings für die Gewährung des sogenannten gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach Maßgabe von § 9 Nr. 2a GewStG, das eine Beteiligung von mindestens 15 % am Grund- oder Stammkapital zu Beginn des Erhebungszeitraums --damit zu einem Zeitpunkt und nicht für einen Zeitraum-- verlangt, nicht relevant.

- 13** Der Senat hat bei der Entscheidung dieser Rechtsfrage daher vor allem darauf verwiesen, dass § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 seinem unmissverständlichen Wortlaut nach die Anrechnung des Zeitraums der Zugehörigkeit des eingebrachten Wirtschaftsguts (nur) dann ermöglicht, wenn die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist. Rechtsfolgenauslösend ist aber in der Situation des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG allein der Beginn des Erhebungszeitraums, also ein Zeitpunkt und eben nicht --wie etwa in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Investitionszulagengesetzes 1999 oder auch in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG-- ein Zeitraum (bestätigt durch Senatsurteile vom 11.07.2023 - I R 21/20, BFHE 281, 424, BStBl II 2024, 413; vom 11.07.2023 - I R 36/20, BFHE 281, 439, BStBl II 2024, 419; vom 11.07.2023 - I R 40/20, BFHE 281, 453, BStBl II 2024, 434; vom 11.07.2023 - I R 45/20, BFHE 281, 463, BStBl II 2024, 438). Ist § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 aber seinem Wortlaut nach von vornherein nicht einschlägig, entfällt insoweit die Wirkkraft der Vorschrift. Der Senat hat die Norm als spezifische Ausnahmenvorschrift verstanden und deshalb ihre erweiternde Auslegung in dem Sinn, dass der erforderliche Beteiligungszeitraum als "tatbestandliches Weniger" durch einen Beteiligungsstichtag ersetzt wird, abzulehnen. Daran ändert nach Auffassung des Senats auch die Verweisung in § 23 Abs. 1 UmwStG 2006 auf § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 nichts, weil diese als "Generalklausel" für Fälle des Eintritts in (zurückliegende) Zeiterfordernisse hinter die insoweit speziellere Verweisungsnorm des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 systematisch zurücktritt.
- 14** b) Das vorgenannte Senatsurteil vom 16.04.2014 - I R 44/13 (BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303) hat in der Literatur Zustimmung gefunden (vgl. Nöcker, FinanzRundschau --FR-- 2014, 819; Gosch, BFH/PR 2014, 322; Böing, GmbH-Steuerberater 2014, 227, 228, und Der Ertragsteuerberater 2014, 242, 243; Brandis/Heuermann/Gosch, § 9 GewStG Rz 175; Brandis/Heuermann/Loose, § 4 UmwStG Rz 26; Brandis/Heuermann/Nitzschke, § 23 UmwStG Rz 55; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 9 Nr. 2a Rz 36; BeckOK GewStG/Hidien, 15. Ed. 01.09.2025, GewStG § 9 Rz 873a; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 23 UmwStG Rz 141; Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl., § 4 UmwStG Rz 75; jetzt auch Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Tz. 04.15, entgegen BMF-Schreiben vom 11.11.2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 04.15). Allerdings hat das Urteil auch Kritik erfahren (vgl. Lenz/Adrian, Der Betrieb --DB-- 2014, 2670; Mattern, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2014, 2376; Weiss/Brühl, Die Unternehmensbesteuerung --Ubg-- 2018, 22, 25 ff.; Tetzlaff, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2023, 1828, 1833; Liedgens/Neudenberger, Ubg 2024, 127, 132 f.; van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl., § 4 Rz 98; Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 218 f.; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 9 Nr. 2a Rz 5; Bergmann in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Nr. 2a Rz 36; eventuell ebenfalls Drissen, EFG 2023, 421, 422), der sich das FG im angefochtenen Urteil angeschlossen hat. Der Senat hält nach nochmaliger Überprüfung an seiner bisherigen Rechtsprechung fest.
- 15** aa) Soweit das FG im angefochtenen Urteil auf der Grundlage der Auslegung des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 im Senatsurteil vom 16.04.2014 - I R 44/13 (BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303) den weitergehenden Schluss gezogen hat, dass damit keine Sperrwirkung gegenüber § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 eintritt (so auch Lenz/Adrian, DB 2014, 2670, 2671; Tetzlaff, NWB 2023, 1828, 1833; Liedgens/Neudenberger, Ubg 2024, 127, 132), ist dies rechtsfehlerhaft. Vielmehr darf die Beschränkung auf zeitraumbezogene Merkmale in der speziellen Vorschrift des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 nicht durch die Einbeziehung von zeitpunktbezogenen Merkmalen in die generelle Vorschrift des § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 entwertet werden. Dies lässt sich auch nicht dadurch rechtfertigen, den Anwendungsbereich des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs aufgrund der gesetzgeberischen Grundentscheidung zur Einmalbesteuerung auf Ebene der ausschüttenden Kapitalgesellschaft grundsätzlich weit auszulegen und Beschränkungen des Schachtelprivilegs durch das Stichtagsprinzip auf notwendige Ausnahmen zu begrenzen (so aber Liedgens/Neudenberger, Ubg 2024, 127, 133).
- 16** bb) Dem FG ist auch nicht darin zu folgen, dass sich aus der parallelen Verweisung in § 23 Abs. 1 UmwStG 2006 auf § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 einerseits und § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 andererseits kein Vorrangverhältnis in der angeordneten entsprechenden Anwendung der Vorschriften ergebe, weil keine divergierenden Regelungsanordnungen bestünden (ähnlich Lenz/Adrian, DB 2014, 2670, 2671; Weiss/Brühl, Ubg 2018, 22, 26; auch Bergmann in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 9 Nr. 2a Rz 36). Soweit das FG ausführt, § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 spreche lediglich davon, dass der Zeitraum der "Zugehörigkeit zum

Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen" sei und folgend, § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 treffe mit der Anordnung des Eintritts in die steuerliche Rechtsnachfolge keine davon abweichende Aussage, gewichtet es nicht ausreichend, dass es vorliegend und bezogen auf § 9 Nr. 2a GewStG gerade nicht um eine Zeitraum-, sondern um eine Zeitpunktbezogenheit geht. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 ist danach nicht erfüllt und § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006, der daneben in § 23 Abs. 1 UmwStG 2006 genannt wird, tritt zurück (zutreffend Nöcker, FR 2014, 819, 820; Roser in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 9 Nr. 2a Rz 36), weil dort die Frage zurückliegender Zeiterfordernisse abschließend geregelt wird.

- 17** cc) Für die Sichtweise des FG spricht auch nicht die Gesetzeshistorie: Soweit die Klägerin in der mündlichen Verhandlung vor dem Senat ausgeführt hat, § 4 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) stelle lediglich eine (klarstellende) Erweiterung der durch das Gesetz zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften (Steuerbereinigungsgesetz 1999, BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13) eingeführten Anordnung in § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 dar, durch welche die bis dahin geregelten Einzelfälle als Beispiele ("insbesondere") im Gesetz belassen worden seien, weil eine abschließende Aufzählung der fortzuführenden Besteuerungsmerkmale nicht möglich gewesen sei (BTDrucks 14/1655, S. 13; s.a. Lenz/Adrian, DB 2014, 2670, 2671; Mattern, DStR 2014, 2376, 2377; Weiss/Brühl, Ubg 2018, 22, 26; Tetzlaff, NWB 2023, 1828, 1833; Martini in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 4 UmwStG Rz 218 f.), spricht dies nicht gegen die Sichtweise des Senats. Der Gesetzgeber hat § 4 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes 1999/2006 nicht etwa, was aber naheliegend gewesen wäre, aus dem Gesetz gestrichen, sondern ist erkennbar davon ausgegangen, dass nach dem Wortlaut der Norm lediglich und insoweit abschließend ein zeitraumbezogenes Besteuerungsmerkmal zugerechnet wird.
- 18** Nichts anderes folgt daraus, dass in den genannten Gesetzesmaterialien zu § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 1995 zur nicht möglichen abschließenden Aufzählung der fortzuführenden Besteuerungsmerkmale beispielhaft auf Tz. 04.08 des Umwandlungssteuererlasses 1995 (BMF-Schreiben vom 25.03.1998, BStBl I 1998, 268) verwiesen wird. Daraus kann angesichts des unmissverständlichen Wortlauts des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1999/2006 nicht abgeleitet werden, dass der Gesetzgeber bezogen auf den Anschaffungszeitpunkt keine Einschränkung der Wirkungen des Satzes 1 gewollt habe und aufgrund einer "Zusammenschau" auch der Übergang zeitpunktbezogener Merkmale geboten sei. Ein solcher gesetzgeberischer Wille kommt durch das Fortbestehen des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 1999/2006 nicht zum Ausdruck und kann durch den Verweis auf Verwaltungsinnenrecht in den Gesetzesmaterialien nicht ersetzt werden. Entgegen den Befürchtungen der Klägerin ergibt sich aus dieser Auslegung im Übrigen kein Zweifel an der (weiteren) Zulässigkeit degressiver Abschreibungen durch den übernehmenden Rechtsnachfolger.
- 19** dd) Dass im Streitjahr § 8b Abs. 4 Satz 6 KStG anwendbar ist, führt ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Die Klägerin hat zwar den Anteil an der V-GmbH unterjährig hinzuerworben und die Ausschüttung ist nach § 8b Abs. 1 i.V.m. Abs. 4 Satz 6 KStG außer Ansatz geblieben. In § 9 Nr. 2a GewStG gibt es aber keinen vergleichbaren Regelungsinhalt (vgl. Senatsurteil vom 13.03.2024 - I R 30/21, BFH/NV 2024, 922; s.a. Brandis/Heuermann/Rengers, § 8b KStG Rz 119a; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 8b Rz 289; zum vermeintlichen Wertungswiderspruch vgl. auch Mattern, DStR 2014, 2376, 2378 f.), weshalb dort das strenge Stichtagsprinzip gilt.
- 20** 3. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist spruchreif, da eine Kürzung des Gewerbeertrags nach § 9 Nr. 2a GewStG im Streitfall zu unterbleiben hat.
- 21** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de