
Datum: 22.04.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 1947/14 K,G
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:0422.6K1947.14K.G.00

Tenor:

Der Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom 12. September 2013 sowie der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 vom 26. September 2013 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai werden dahingehend geändert, dass bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer bzw. des Gewerbesteuermessbetrags ein Wertansatz der Beteiligung an der Klägerin in der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH zum 31. Juli 2009 mit dem Buchwert berücksichtigt wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten auferlegt.

Die Kosten des Verfahrens werden dem Beklagten auferlegt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten über die steuerlichen Folgen einer grenzüberschreitenden Abwärtsverschmelzung der in Deutschland ansässigen Rechtsvorgängerin der Klägerin auf die in Luxemburg ansässige Klägerin. 1

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin, die A GmbH (nachfolgend A GmbH), wurde nach Maßgabe eines am August 2009 beurkundeten Verschmelzungsplans auf die Klägerin, ihre Tochtergesellschaft, verschmolzen. Mit Eintragung in das Register am Sitz der Klägerin in Luxemburg am September 2009 wurde die grenzüberschreitende Verschmelzung wirksam. Auf eine Kapitalerhöhung bei der übernehmenden Klägerin wurde im notariellen Verschmelzungsvertrag unwiderruflich verzichtet. Mit Wirksamwerden der Verschmelzung ging das Vermögen der A GmbH im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf die Klägerin über. 2

Die Anteile der A GmbH an der Klägerin wurden an deren alleinige Gesellschafterin, die A B mit Sitz in den USA ausgekehrt.

Die Verschmelzung erfolgte mit steuerlicher Rückwirkung. Steuerlicher Übertragungsstichtag war der Juli 2009, 24 Uhr. In der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH zum 31. Juli 2009 wurden sämtliche Aktiva und Passiva mit dem Buchwert angesetzt. Die Anteile an der Klägerin wurden ebenfalls mit ihrem steuerlichen Buchwert i.H.v. EUR in der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH zum 31. Juli 2009 bilanziert und zu diesem Wert erfolgsneutral ausgebucht. Der gemeine Wert dieser Anteile an der Klägerin betrug zu diesem Zeitpunkt EUR. 4

In den Jahren 2012 bis 2013 fand bei der Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der A GmbH eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2009 statt. Die Betriebsprüfung gelangte dabei zu der Auffassung, dass die Anteile an der Klägerin in der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH mit dem gemeinen Wert hätten angesetzt werden müssen. Begründet wurde dies mit dem Wegfall des inländischen Besteuerungsrechts und unter Hinweis auf Rn. 11.19 des Umwandlungssteuererlasses (BMF-Schreiben vom 11. November 2011, Bundessteuerblatt I 2011, 1314). Entsprechend geänderte Bescheide erließ der Beklagte am 12. September 2013 (Körperschaftsteuer) bzw. am 26. September 2009 (Gewerbsteuerermessbetrag). Der Ansatz des gemeinen Wertes der Anteile führte zu einem Gewinn i.H.v. EUR, welcher zwar nach § 8b Abs. 2 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) außer Ansatz blieb, doch wurden gemäß § 8b Abs. 3 KStG 5 % des Gewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben angesetzt. Das zu versteuernde Einkommen der A GmbH erhöhte sich für den Veranlagungszeitraum 2009 somit um EUR. Die Klägerin legte hiergegen als Rechtsnachfolgerin der A GmbH Einspruch ein, welcher mit Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2014 als unbegründet zurückgewiesen wurde. 5

Hiergegen richtet sich die Klägerin mit der am 23. Juni 2014 erhobenen Klage. Sie vertritt die Auffassung, die Anteile an der Klägerin seien in der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH mit dem Buchwert anzusetzen, was sich aus § 11 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG) ergebe. Nach dieser Vorschrift, die auf Abwärtsverschmelzungen unmittelbar anwendbar sei, seien Anteile an der übernehmenden Körperschaft steuerlich mindestens mit dem Buchwert anzusetzen. Steuerwirksame Abschreibungen oder Abzüge auf Anteile an der übernehmenden Körperschaft seien in der steuerlichen Schlussbilanz wieder aufzuholen. Ein daraus resultierender Beteiligungskorrekturgewinn sei als laufender Gewinn der übertragenden Körperschaft steuerpflichtig. Im Streitfall sei bei der A GmbH jedoch kein steuerpflichtiger Beteiligungskorrekturgewinn entstanden. Daher bleibe es bei dem Ansatz der Anteile der A GmbH an der Klägerin zum Buchwert. Bei der Vorschrift handele es sich um eine eigenständige und abschließende Bewertungsregel für die Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft. § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG sei hingegen nicht anwendbar. Diese Vorschrift beziehe sich lediglich auf solche Wirtschaftsgüter, die auf die übernehmende Körperschaft übergingen. Die Anteile der A GmbH an der Klägerin seien aber zu keinem Zeitpunkt auf die Klägerin übergegangen. Sie seien vielmehr, weil kein Durchgangserwerb eigener Anteile bei der Übernehmerin erfolge, direkt an die Anteilseignerin der übertragenden Gesellschaft ausgekehrt worden. Der zivilrechtliche Direkterwerb sei mangels einer abweichenden Sonderregelung auf Ebene des Steuerrechts nachzuvollziehen. Der Wortlaut des § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG lasse entgegen der in Rn. 11.19 des Umwandlungssteuererlasses vertretenen Auffassung keinen Raum für die Argumentation, 6

dass der Übergang der Anteile an der übernehmenden Körperschaft auf die Anteilseigner der übertragenden Körperschaft unter „übergehende Wirtschaftsgüter“ subsumiert werden könne. Der Erlassgeber stütze seine Rechtsauffassung auf einen Perspektivenwechsel, für welchen der Gesetzeswortlaut keinen Raum lasse. Auch die Gesetzesmaterialien lieferten keine Anhaltspunkte für ein solches Verständnis. Wortlaut und Systematik von § 11 UmwStG machten vielmehr deutlich, dass zwischen der Bewertung der im Zuge der Verschmelzung übergehenden Wirtschaftsgüter (Abs. 2 Satz 1) und der Bewertung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft (Abs. 2 Satz 2) zu unterscheiden sei. Im Hinblick auf die übergehenden Wirtschaftsgüter habe der Gesetzgeber für den Ansatz eines Buchwertes im Übrigen vorgesehen, dass die Tatbestandsvoraussetzungen des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 UmwStG kumulativ erfüllt sein müssten. Der Erlassgeber setzte sich mit seinem einschränkenden Verweis auf § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG über diesen besonderen Regelungszusammenhang hinweg.

Eine analoge Anwendung von § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG im Rahmen des Satzes 2 komme ebenfalls nicht in Betracht, da es an einer Gesetzeslücke fehle. Eine solche Gesetzeslücke lasse sich auch nicht mit der Überlegung begründen, dass die stillen Reserven in Anteilen an der übernehmenden Körperschaft im letztmöglichen Zeitpunkt der deutschen Besteuerung unterworfen werden müssten, sofern die spätere Besteuerung beim Anteilseigner nicht sichergestellt sei. Eine derart hergeleitete Lücke und eine so begründete Rechtfertigung einer analogen Anwendung scheitere schon daran, dass die deutsche Besteuerung der stillen Reserven in den Anteilen an der übernehmenden Tochtergesellschaft der übertragende Muttergesellschaft auch in dem wirtschaftlich vergleichbaren Normalfall der Aufwärtsverschmelzung weder sichergestellt noch vom Gesetz vorausgesetzt sei. 7

Die vom Beklagten vorgenommene Bewertung der Anteile mit dem gemeinen Wert verstoße ferner gegen das abkommensrechtliche Diskriminierungsverbot nach Art. 24 Abs. 4 des Doppelbesteuerungsabkommens mit den USA (DBA-USA). Danach dürften Unternehmen eines Vertragsstaates, deren Anteilseigner im anderen Vertragsstaat ansässig sind, nicht steuerlich anders oder belastender behandelt werden als andere ähnliche Unternehmen desselben Vertragsstaates. Die A GmbH könne das Diskriminierungsverbot für sich beanspruchen. Der Beklagte unterwerfe die A GmbH unter Hinweis auf den Umwandlungssteuererlass einer Besteuerung, die anders oder belastender als die Besteuerung sei, der andere ähnliche Unternehmen dieses Staates unterworfen seien. Vergleichspaar sei ein inländisches Unternehmen mit einem ausländischen Anteilseigner und ein inländisches Unternehmen mit einem inländischen Anteilseigner. Die A GmbH werde hinsichtlich der Bewertung der Anteile an der Klägerin in der steuerlichen Schlussbilanz zum gemeinen Wert anders behandelt, als sie es würde, wenn ihr Kapital nicht einer in den USA, sondern einer in Deutschland ansässigen Kapitalgesellschaft gehören würde. Zwar differenziere Rn. 11.19 des Umwandlungssteuererlasses nicht nach der Ansässigkeit der Anteilseigner der Überträgerin, doch seien von der angeordneten Prüfung von § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG vorrangig Körperschaften mit in dem anderen Vertragsstaat ansässigen Anteilseignern betroffen. 8

Die Klägerin beantragt, 9

den Körperschaftssteuerbescheid 2009 vom 12. September 2013 sowie den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 vom 26. September 2013, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. Mai 2014, dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer bzw. des Gewerbesteuermessbetrags ein Wertansatz der Beteiligung an der Klägerin in der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH zum 31. Juli 10

2009 mit dem Buchwert berücksichtigt wird,	
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	11
Der Beklagte beantragt,	12
die Klage abzuweisen,	13
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	14
Er trägt vor, eine Verschmelzung sei stets als eine Betriebsveräußerung im Sinne des § 16 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) anzusehen, auf welche die allgemeinen Grundsätze zur Aufdeckung aller stillen Reserven eines Betriebsvermögens anzuwenden seien. Die Folgen einer Abwärtsverschmelzung seien zudem in Rn. 11.19 des Umwandlungssteuererlasses eindeutig geregelt. Demnach könnten die Anteile an der Tochtergesellschaft nach § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG in der steuerlichen Schlussbilanz der Muttergesellschaft nur dann mit einem Wert unterhalb des gemeinen Werts angesetzt werden, wenn die übrigen Voraussetzungen des §§ 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG vorlägen. Statt auf die übernehmende Körperschaft sei hierbei jedoch auf den die Anteile an der Tochtergesellschaft übernehmenden Anteilseigner der Muttergesellschaft abzustellen. Diese Voraussetzungen seien im Streitfall nicht erfüllt.	15
Der Verweis auf das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 4 DBA-USA gehe fehl, da dieses der Gleichbehandlung von Unternehmen unterschiedlicher Vertragsstaaten unter sonst gleichen Voraussetzungen diene. Im Falle der US-Gesellschaft mangle es aber bereits an der unbeschränkten Steuerpflicht in Deutschland. Zwei Gesellschaften, die für Zwecke des Abkommens nicht im selben Staat ansässig seien, befänden sich auch nicht in denselben Verhältnissen.	16
Entscheidungsgründe:	17
I. Die zulässige Klage ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind insoweit rechtswidrig und verletzen die Klägerin als Gesamtrechtsnachfolgerin der A GmbH in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –), als der Beklagte die Anteile an der Klägerin in der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH mit ihrem gemeinen Wert angesetzt und daher nicht abziehbare Aufwendungen im Sinne des § 8b Abs. 3 KStG i.H.v. gewinnerhöhend hinzugerechnet hat.	18
In der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH zum 31. Juli 2009 sind die Anteile an der Klägerin mit ihrem Buchwert i.H.v. anzusetzen, so dass sich kein nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG steuerbefreiter Veräußerungsgewinn ergibt und auch keine Hinzurechnung nach § 8b Abs. 3 KStG vorzunehmen ist.	19
1. In Fällen der Verschmelzung, einschließlich der hier streitgegenständlichen Abwärtsverschmelzung, sind die Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft nach Maßgabe des § 11 UmwStG vorzunehmen. Der Wertansatz von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft erfolgt gemäß § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG mindestens mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, höchstens mit dem gemeinen Wert. Im Streitfall führt dies zu einem Ansatz der Anteile mit ihrem Buchwert, da in den vorangegangenen Jahren unstreitig	20

keine steuerwirksamen Abschreibungen oder ähnliche Abzüge vorgenommen worden sind.

2. Die Anwendbarkeit der Vorschrift des § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, welche sich konkret auf den Wertansatz von Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Gesellschaft bezieht, wird nach Auffassung des Senats nicht durch § 11 Abs. 1, § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG eingeschränkt oder modifiziert. 21

a) Zwar spricht der Wortlaut des § 11 Abs. 1 UmwStG zunächst dafür, dass der Gesetzgeber als Grundregel den Ansatz sämtlicher Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers mit dem gemeinen Wert konstituieren wollte. Der Begriff „übergehendes Wirtschaftsgut“ umfasst von seinem Wortlaut sowohl Wirtschaftsgüter, die im Zuge der Verschmelzung auf den aufnehmenden Rechtsträger übergehen als auch solche, die auf die Anteilseignerin der übertragenden Gesellschaft übergehen. Da die Anteile an dem übernehmenden Rechtsträger von der übertragenden Körperschaft auf ihre Anteilseignerin übergehen, würde eine Auslegung nach dem Wortlaut zu dem Ergebnis führen, dass § 11 Abs. 1 UmwStG in einem ersten Schritt den Ansatz der Anteile in der steuerlichen Schlussbilanz mit ihrem gemeinen Wert anordnete. 22

b) Bei einer solchen Auslegung von § 11 Abs. 1 UmwStG wäre folgerichtig als nächstes zu prüfen, ob § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ausnahmsweise den Ansatz mit dem Buchwert ermöglicht. Die in Nr. 1 bis 3 des § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG vorgesehenen Voraussetzungen müssten dazu kumulativ erfüllt sein. Bereits die in Nr. 1 und Nr. 2 vorgesehenen Voraussetzungen, dass die spätere Besteuerung der übergehenden Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft mit Körperschaftsteuer sichergestellt ist und dass das Recht der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen Wirtschaftsgüter bei der übernehmenden Körperschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird, können aber beide denkbare nicht erfüllt werden. Die Anteile an der übernehmenden Körperschaft gelangen nämlich nicht in das Betriebsvermögen der übernehmenden Körperschaft, so dass dort auch keine spätere Besteuerung der Anteile erfolgen kann. An einem Übergang der Anteile auf die übernehmende Körperschaft mangelt es unabhängig davon, ob zivilrechtlich ein Direkterwerb oder ein Durchgangserwerb der Anteile durch die Anteilseignerin der übertragenden Gesellschaft vorliegt. Denn auch im Falle des Durchgangserwerbs würde die übernehmende Gesellschaft zwar für eine juristische Sekunde zivilrechtliche, doch niemals wirtschaftliche Eigentümerin nach § 39 Abs. 2 Nr. 1 der Abgabenordnung (so auch Rasche, GmbH-Rundschau 2010, 1188, 1191 f.). Anteile an der übernehmenden Körperschaft wären im Falle der Anwendung des § 11 Abs. 1 und des § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG somit zwingend mit dem gemeinen Wert anzusetzen. 23

Die von der Finanzverwaltung im Umwandlungssteuererlass geäußerte Auffassung, dass bei Anteilen an der übernehmenden Gesellschaft zwar auf § 11 Abs. 2 Satz 1 zurückzugreifen, jedoch auf die Prüfung des § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG zu verzichten und bei der Prüfung von § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 und 3 UmwStG statt auf die übernehmende Körperschaft auf die Anteilseignerin der übertragenden Gesellschaft abzustellen sei (Rn. 11.19 des Umwandlungssteuererlasses), findet keine Stütze im Gesetz. Sofern es sich bei dieser Auffassung der Finanzverwaltung überhaupt um eine Gesetzesauslegung handeln sollte – im Schrifttum wird z.T. von einer sachlichen Billigkeitsregelung ausgegangen (vgl. Frotscher in Frotscher/Maas, UmwStG, § 11 Rn. 180) – überschreitet diese durch den teilweise geradezu diametralen Gegensatz zum Wortlaut des Gesetzes die einer jeglichen Auslegung gesetzten Grenzen (so im Ergebnis auch Schießl in Widmann/Mayer, UmwStG, § 24

11 Rn. 167; Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, § 11 UmwStG Rn. 125; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 11 Rn. 69b; Kessler/Philipp, Der Betrieb – DB – 2011, 1658, 1661 f.).

c) Allerdings würde § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG vollumfänglich ins Leere laufen, wenn § 11 Abs. 1 und § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG anzuwenden und damit die Anteile in der steuerlichen Schlussbilanz in jedem Fall mit dem gemeinen Wert anzusetzen wären. Nach § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sind die Anteile mindestens mit dem Buchwert, erhöht um Abschreibungen sowie um Abzüge nach § 6b des Einkommensteuergesetzes und ähnliche Abzüge, die in früheren Jahren steuerwirksam vorgenommen worden sind, aber höchstens mit dem gemeinen Wert, anzusetzen. Eine Auffassung, welche § 11 Abs. 1 und § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auf Anteile an der übernehmenden Gesellschaft für anwendbar erklärte, geriete damit in einen unauflösbaren Konflikt mit dieser Vorschrift. 25

Es kann auch nicht davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber bei der Schaffung des § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG einen handwerklichen Fehler begangen hätte. Dies wäre der Fall, wenn der Gesetzgeber schlicht übersehen hätte, dass er nur einen Satz zuvor den Ansatz der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft zwingend zum gemeinen Wert angeordnet hat. Die Regelung des § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG zeigt vielmehr, dass der Gesetzgeber die Besonderheit des Wirtschaftsguts „Anteile an der übernehmenden Gesellschaft“ in der steuerlichen Schlussbilanz des übertragenden Rechtsträgers in Fällen der (Abwärts-)verschmelzung erkannt und diesbezüglich eine spezielle Regelung geschaffen hat. Aus diesem Grund bleibt auch kein Raum für die Bildung einer Analogie. 26

d) Dem Senat erscheint daher die im Schrifttum überwiegend vertretene Auffassung vorzugswürdig, dass es sich bei § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG um eine spezielle und abschließende Bewertungsregel für die Anteile der übertragenden Körperschaft an der übernehmenden Körperschaft in der steuerlichen Schlussbilanz handelt (Beinert/Scheifele in Prinz, Umwandlungen im Internationalen Steuerrecht Rz. 8.57; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, § 11 Rn. 167; Ruoff in Schneider/Ruoff/Sistermann, Umwandlungssteuer-Erlass 2011, H 11.29; Kessler/Philipp, DB 2011, 1658, 1662; Rödder/Schaden, Die Unternehmensbesteuerung 2011, 40, 45 f.; a.A. Dötsch in Dötsch/Patt/Pung/Möhlenbrock, Umwandlungssteuerrecht, § 11 UmwStG Rn. 90 ff.; Rasche, GmbH-Rundschau 2010, 1188, 1190). Obwohl dem in § 11 Abs. 1 und in § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG verwendeten Begriff des „übergehenden Wirtschaftsguts“ nach seinem Wortlaut keine derartige Beschränkung zu entnehmen ist, kann aus der Formulierung in § 11 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 2 UmwStG „bei der übernehmenden Körperschaft“ gefolgert werden, dass mit „übergehenden Wirtschaftsgütern“ nur solche gemeint sind, die auf den übernehmenden Rechtsträger übergehen. Bei einer solchen Lesart kommt § 11 Abs. 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auf der einen Seite und § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf der anderen Seite ein jeweils eigener Regelungsbereich zu, ohne dass sich ein logischer Widerspruch ergibt. 27

3. Die Anteile an der Klägerin sind somit in der steuerlichen Schlussbilanz der A GmbH mit ihrem Buchwert anzusetzen. Auf die Frage der Vereinbarkeit der gegenteiligen Verwaltungsauffassung mit den abkommensrechtlichen Diskriminierungsklauseln, im Streitfall mit Art. 24 Abs. 4 DBA-USA, kommt es somit nicht an. 28

II. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten nach § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO auferlegt. 29

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 30

