

Urteil vom 15. April 2015, I R 54/13

Veräußerung einbringungsgeborener Anteile vor Ablauf der Sperrfrist - Verfassungsmäßigkeit - Ermessen des Gesetzgebers bei der Entscheidung für eine steuerrechtliche Konzeption - Anwendungsbereich der Fusionsrichtlinie - Die Entscheidung wurde nachträglich zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; sie war seit dem 02.09.2015 als NV-Entscheidung abrufbar.

[ECLI:DE:BFH:2015:U.150415.IR54.13.0](#)

BFH I. Senat

KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 4 S 1 Nr 1, GG Art 3 Abs 1, KStG § 8b Abs 2, KStG § 8b Abs 4 S 1 Nr 1, KStG § 8b Abs 4 S 2 Nr 1, KStG § 8b Abs 4 S 2 Nr 1, UmwStG § 20, UmwStG § 21 Abs 1 S 1, KStG VZ 2005, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EWGRL 434/90 Art 1 Buchst a

vorgehend FG Hamburg, 18. Juni 2013, Az: 2 K 185/11

Leitsätze

Der Gewinn aus der vor Ablauf der sog. siebenjährigen Sperrfrist erfolgten Veräußerung einbringungsgeborener Anteile ist nach der im Jahr 2005 geltenden Rechtslage steuerpflichtig. Damit wird nicht gegen Grundrechte des Veräußerers verstoßen. Der Ausschluss der Steuerfreistellung im Fall der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile innerhalb der Sperrfrist ist durch den Sach Gesichtspunkt der typisierenden Verhinderung von Umgehungsgestaltungen gerechtfertigt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19. Juni 2013 2 K 185/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, begehrt die Änderung des Körperschaftsteuerbescheids 2005 nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung dahingehend, dass der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht besteuert wird.
- 2** Im Jahre 1999 erwarb sie im Rahmen einer Kapitalerhöhung Stückaktien der G-AG. Sie erbrachte ihre Einlage durch Einbringung von 94 % ihrer Beteiligung an der KG 1 zum Buchwert von ... DM (... €) und von 90 % ihrer Beteiligung an der KG 2 zum Buchwert von ... DM (... €) in die G-AG. Laut Vertrag wurde diesen Beteiligungen ein Gesamteinbringungswert von ... € beigemessen. Die in den Beteiligungen enthaltenen stillen Reserven wurden nicht aufgedeckt. Auf Grund der Sacheinlage zu Buchwerten galten die Anteile als einbringungsgeboren i.S. des § 21 Abs. 1 des Umwandlungssteuergesetzes 2002 (UmwStG 2002).
- 3** In den Jahren 2003 und 2004 veräußerte die G-AG die Beteiligung an den beiden Kommanditgesellschaften. Die dabei entstandenen Veräußerungsgewinne wurden in ihren Körperschaftsteuerbescheiden der jeweiligen Jahre erfasst und versteuert.
- 4** Im Jahr 2005 veräußerte die Klägerin die 1999 erworbenen Aktien, also ihre Beteiligung an der G-AG, zu einem Kaufpreis von ... € an einen Dritten. Der hierbei entstandene Gewinn wurde im Körperschaftsteuerbescheid des Streitjahres 2005 der Besteuerung unterworfen. Der Bescheid stand unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

- 5 Im Jahr 2009 beantragte die Klägerin, diesen Bescheid in der Weise zu ändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung der Aktien der G-AG bei der Körperschaftsteuerveranlagung außer Ansatz gelassen wird. Diesem Verlangen kam der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) nicht nach. Einspruch und Klage blieben erfolglos. Das Finanzgericht (FG) Hamburg vertrat in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1694 veröffentlichten Urteil vom 19. Juni 2013 2 K 185/11 die Ansicht, dass es sich bei den Aktien um einbringungsgeborene Anteile handele, deren Veräußerung aufgrund der Regelung in § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG 2002 a.F.) steuerpflichtig sei. Gegen Bestimmungen des Grundgesetzes (GG) werde hiermit nicht verstoßen.
- 6 Dagegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Sie rügt, dass sie durch die Anwendung der genannten Vorschrift in ihren Grundrechten verletzt werde.
- 7 Sie beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und das FA unter Aufhebung des Bescheides vom 14. Dezember 2009 und der Einspruchsentscheidung vom 16. September 2011 zu verpflichten, den Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 9. August 2007 in der Weise zu ändern, dass der Gewinn aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile in Höhe von ... € außer Ansatz bleibt und die Körperschaftsteuer entsprechend herabgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat den Gewinn aus dem Aktienverkauf zu Recht als steuerpflichtig angesehen. Die Anwendung der streitentscheidenden Gesetzesvorschriften verletzt die Klägerin nicht in ihren Grundrechten.
- 10 1. a) Gewinne aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile unterlagen im Streitjahr gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002 i.V.m. § 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 8 Abs. 1 KStG 2002 grundsätzlich der Besteuerung.
- 11 Zwar bleiben nach § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG 2002 bei der Ermittlung des Einkommens u.a. Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG gehören, außer Ansatz. Doch ist diese Regelung gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F. nur anzuwenden, soweit die Anteile nicht einbringungsgeboren i.S. des § 21 UmwStG 2002 sind. Nur wenn die Veräußerung einbringungsgeborener Anteile später als sieben Jahre (sog. Sperrfrist) nach der Einbringung stattfindet, bleibt der Veräußerungsgewinn außer Ansatz (§ 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 a.F.).
- 12 b) Das FG ist davon ausgegangen, dass es sich bei den von der Klägerin im Streitjahr 2005 verkauften Aktien der G-AG um einbringungsgeborene Anteile handelte und der erzielte Veräußerungsgewinn daher der Besteuerung unterlag. Denn die tatbestandlich einschlägige Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 2 KStG 2002 gilt bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile gerade nicht. Die in § 8b Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 a.F. geregelte Rückausnahme (Veräußerung nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist) griff nicht ein, weil die Frist noch nicht abgelaufen war. Mit seiner rechtlichen Beurteilung befindet sich das FG in Übereinstimmung mit der höchstrichterlichen Rechtsprechung (Senatsurteil vom 25. Juli 2012 I R 88/10, BFHE 238, 108, BStBl II 2013, 94). Fehler bei der Anwendung des einfachen Rechts sind nicht ersichtlich und werden von der Klägerin auch nicht geltend gemacht.
- 13 2. Über die Revision ist abschließend zu entscheiden, weil die Voraussetzungen für die Aussetzung des Verfahrens und die Einholung einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) gemäß Art. 100 Abs. 1 GG nicht vorliegen. Der Senat hat in seiner bisherigen Spruchpraxis die Regelung in § 8b Abs. 4 KStG 2002 a.F. zu Lasten des Steuerpflichtigen angewendet (z.B. Senatsurteile vom 18. März 2009 I R 37/08, BFHE 225, 323, BStBl II 2011, 894; in BFHE 238, 108, BStBl II 2013, 94) und damit --über die ausdrücklich festgestellte Beachtung des Verfassungsgebots der Normenklarheit (dazu Senatsurteil in BFHE 225, 323, BStBl II 2011, 894) hinaus-- inzident zum Ausdruck gebracht, dass er von deren Verfassungswidrigkeit nicht überzeugt ist. Daran ist festzuhalten. Die Einwendungen der Klägerin sind unbegründet.

- 14 a) Die Revision erblickt einen Verstoß gegen das in Art. 3 GG wurzelnde Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit darin, dass eine echte doppelte Besteuerung der stillen Reserven des eingebrachten Vermögens erfolge. Denn im Streitfall seien die stillen Reserven bereits durch die in den Jahren 2003 und 2004 vollzogenen Veräußerungen der 1999 eingebrachten Mitunternehmeranteile auf der Ebene der G-AG realisiert und versteuert worden. Mit der streitgegenständlichen Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile auf der Ebene der Klägerin als Anteilseignerin würden dieselben Reserven nunmehr erneut belastet.
- 15 b) Durchgreifende verfassungsrechtliche Bedenken sind mit der doppelten Belastung der stillen Reserven aus folgenden Gründen nicht verbunden.
- 16 aa) Dass es zu der von der Klägerin gerügten Verdoppelung der stillen Reserven und damit zu einer doppelten steuerlichen Belastung im wirtschaftlichen Sinne kommt, ist unbestritten (vgl. z.B. Gosch/Bauschatz in Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8b Rz 290). Das ist allerdings nicht Folge der für einbringungsgeborene Anteile getroffenen Regelungen in § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 a.F., die lediglich über das Ein- oder Nichteingreifen der Steuerbefreiung gemäß § 8b Abs. 2 KStG entscheiden (Entlastungstatbestand) und keine Aussage über die Entstehung und die Belastung der einbringungsgeborenen Anteile (Besteuerungstatbestand) treffen.
- 17 Vielmehr ist die Verdoppelung der stillen Reserven unmittelbare Folge des in §§ 20, 21 UmwStG 2002 geregelten Konzepts der einbringungsgeborenen Anteile, wodurch einerseits die stillen Reserven des eingebrachten Vermögens auf die aufnehmende Kapitalgesellschaft durch die für die erstrebte Gewinnneutralität verlangte Buchwertfortführung verlagert und andererseits die stillen Reserven zugleich auf die gewährten Kapitalgesellschaftsanteile übertragen werden, weil als Anschaffungskosten dieser Anteile der Buchwert des eingebrachten Vermögens angesetzt wird. Die Kritik an diesem Mechanismus ist so alt wie das Konzept der einbringungsgeborenen Anteile, das auf Entscheidungen des Reichsfinanzhofs (RFH) zurückgeht (vgl. RFH-Urteil vom 9. Mai 1933 VI A 434/30, RFHE 33, 276) und erstmals 1969 gesetzlich kodifiziert worden ist (vgl. z.B. Hübl, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFStR-- 1973/74, 130). Allerdings war diese Kritik eher rechtspolitischer und nicht verfassungsrechtlicher Natur (vgl. z.B. Blümich, EStG, 10. Aufl., Band 3, § 17 UmwStG Anm. 8; Keuk, Der Betrieb --DB-- 1972, 1643; Merkert in Bordewin/Brandt, § 21 UmwStG Rz 4; Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Aufl., S. 825 f.; vgl. auch Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 29. April 1982 IV R 51/79, BFHE 136, 129, BStBl II 1982, 738). Und dies mit Recht. Denn das Konzept der einbringungsgeborenen Anteile war untrennbar verbunden mit dem Verzicht auf die im Falle der Einbringung an sich gebotene sofortige Versteuerung der im eingebrachten Vermögen ruhenden stillen Reserven. Die Verdoppelung der stillen Reserven war also der Preis für diesen Besteuerungsaufschub (so Rau, DB 1969, 1421). Dass der Gesetzgeber verfassungsrechtlich verpflichtet gewesen wäre, im Falle der Einbringung auf die vom Leistungsfähigkeits- und Subjektsteuerprinzip gebotene Versteuerung (vgl. Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., Einführung Rz 1 ff.) der "an sich" aufgedeckten stillen Reserven beim Einbringenden zu verzichten, ist nicht ersichtlich. Folglich kann er, wenn er sich aus verfassungsrechtlich "freien Stücken" dazu entschließt, die Umstrukturierung von Unternehmen aus wirtschaftspolitischen Gründen zu erleichtern und deswegen Besteuerungsverzicht zu üben, jedenfalls im Grundsatz auch die Modalitäten --den "Preis"-- für seine fiskalische Zurückhaltung bestimmen. Im Übrigen wurden zugunsten des Konzepts der einbringungsgeborenen Anteile und der damit verbundenen Verdoppelung der stillen Reserven auch gewichtige Sachgründe angeführt (dazu im Einzelnen Hübl, JbFStR 1973/74, 130; Widmann, Gewinnrealisierung im Steuerrecht, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft, Band 4, 1981, 173; Kellner, Einbringungsgeborene Anteile im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, 2003, S. 84), die es jedenfalls ausschließen, von der Verfassungswidrigkeit i.S. des Art. 100 GG überzeugt zu sein.
- 18 Aus den genannten Gründen war der Gesetzgeber entgegen der Meinung der Revision auch verfassungsrechtlich nicht gehalten, ein Besteuerungskonzept zu wählen, das dem des später in Kraft getretenen Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl I 2006, 2782; BStBl I 2007, 4) entspricht. Der Gesetzgeber des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften hat u.a. wegen der Problematik der Verdoppelung der stillen Reserven das Konzept der einbringungsgeborenen Anteile aufgegeben (vgl. BTDrucks 16/2710, S. 27 und 42). Mit dem neuen Konzept der rückwirkenden Besteuerung des Einbringungs Vorgangs sind ebenfalls Probleme, insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Praktikabilität (z.B. rückwirkende Unternehmensbewertung) verbunden (vgl. z.B. Dötsch/Pung, DB 2006, 2763; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/ van Lishaut, a.a.O., § 20 Rz 9; zur verfassungsrechtlichen Relevanz dieses Gesichtspunkts z.B. Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 6. November 2008 1 BvR 2360/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 302), die letztendlich

zeigen, dass sachliche Überlegungen für das eine oder andere Konzept sprechen und es im Ermessen des Gesetzgebers liegt, die Sachgründe zu gewichten, sich für ein Konzept zu entscheiden und diese Entscheidung im Zeitverlauf zu revidieren, wenn eine Neubewertung der Sachgesichtspunkte dies angezeigt erscheinen lässt.

- 19** bb) Auch speziell im Hinblick auf den Verfassungsgrundsatz, dass sich die Besteuerung an der finanziellen Leistungsfähigkeit auszurichten hat, ist die doppelte Belastung der stillen Reserven verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn der Gesetzgeber hat sich im Ertragsteuerrecht in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise grundsätzlich für das Trennungsprinzip entschieden und dadurch verschiedene Zurechnungssubjekte steuerlicher Leistungsfähigkeit bestimmt. In der vom Anteilseigner abgeschirmten Sphäre der Kapitalgesellschaft entsteht dadurch eine eigenständige Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft, die getrennt und unabhängig von der Leistungsfähigkeit der hinter der Kapitalgesellschaft stehenden Personen besteuert werden darf (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12. Oktober 2010 1 BvL 12/07, BVerfGE 127, 224). Damit ist für die vorliegend isoliert zur Beurteilung anstehende Ebene der Klägerin als der Anteilseignerin der G-AG festzustellen, dass bei ihr durch die gewinnbringende Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile ein Zuwachs an Leistungsfähigkeit entstanden ist, der eine steuerliche Belastung rechtfertigt. Sie ist auch diejenige, die nach ertragsteuerlichen Grundprinzipien diesen Zuwachs zu versteuern hat, weil die realisierten stillen Reserven zu ihrem --eingebachten-- Vermögen gehörten. Zu einer Zusatzbelastung auf der Ebene der Klägerin als Anteilseignerin kommt es auch dann nicht, wenn zunächst, wie im Streitfall geschehen, auf der Ebene der Körperschaft das eingebrachte Vermögen steuerpflichtig mit Gewinn verkauft wird und dieser Gewinn später in Form von Ausschüttungen an die Klägerin weitergegeben wird. Denn diese Ausschüttung bleibt gemäß § 8b Abs. 1 KStG 2002 steuerlich unbelastet.
- 20** c) Der Senat kann sich der Meinung der Revision, mit der Regelung in § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F. habe der Gesetzgeber seine in § 8b Abs. 2 KStG 2002 getroffene Grundentscheidung zur Steuerfreistellung der Veräußerungsgewinne ohne sachlichen Grund durchbrochen und somit das Gebot der Folgerichtigkeit verletzt, schon im Ausgangspunkt nicht anschließen. Vielmehr hat der Gesetzgeber bereits mit dem Gesetz über Steuererleichterungen bei der Umwandlung von Kapitalgesellschaften und bürgerrechtlichen Gesellschaften (Umwandlungssteuergesetz) 1969 die Belastungsgrundentscheidung getroffen, die Steuerverhaftung der stillen Reserven des Betriebsvermögens im Fall der Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft mit dem Konzept der einbringungsgeborenen Anteile sicherzustellen (vgl. Glade/Steinfeld, Umwandlungssteuergesetz 1977, § 21 Rz 1169 ff., m.w.N.). Diese Belastungsgrundentscheidung hat er über den Zeitpunkt des Systemwechsels (Ersetzung des Anrechnungs- durch das Halbeinkünfteverfahren) hinaus konsequent bis zum Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften durchgehalten. Mit § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002 a.F. hat der Gesetzgeber gerade seinen Willen bekräftigt, die stillen Reserven des eingebrachten Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils zu besteuern und die Vereitelung dieses Besteuerungszugriffs im Gestaltungswege (steuerneutraler "Umtausch" des Betriebsvermögens vor geplanter Veräußerung in steuerfrei veräußerbare Kapitalgesellschaftsanteile, vgl. Gosch/Bauschatz in Gosch, a.a.O., § 8b Rz 290) zu verhindern. Erst mit dem Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften hat der Gesetzgeber seine --der verfassungsrechtlichen Prüfung am Maßstab der Folgerichtigkeit vorangehende-- einfach-rechtliche Grundentscheidung zur steuerlichen Verhaftung der stillen Reserven des Betriebsvermögens in Einbringungsfällen durch eine Neukonzeption (nachträgliche Besteuerung des Einbringungsvorgangs, vgl. nur Herlinghaus, a.a.O., § 20 Rz 9) mit Wirkung für die Zukunft ersetzt.
- 21** Der Senat ist überdies der Auffassung, dass der Ausschluss der Steuerfreistellung bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile innerhalb der Sperrfrist durch den Sachgesichtspunkt der typisierenden Verhinderung von Umgehungsgestaltungen zu rechtfertigen ist (gl.A. Desens, Das Halbeinkünfteverfahren, 2004, S. 221; kritisch z.B. Hörtnagel, Die Information 2001, 33, der von Willkür spricht). Der Gesetzgeber wollte verhindern, dass die voll steuerpflichtige Veräußerung eines Betriebs u.ä. umgangen wird, indem der Betrieb steuerneutral in eine Kapitalgesellschaft eingebracht und die "eingetauschten" Kapitalgesellschaftsanteile anschließend unter Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG 2002 steuerfrei veräußert werden (Desens, a.a.O., S. 220, m.w.N.; Gosch/Bauschatz, a.a.O., § 8b Rz 290). Mit der Frist von sieben Jahren wird typisierend festgelegt, dass bei Veräußerungen nach Ablauf der Frist keine Umgehungsgestaltung, sondern eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Umstrukturierung vorliegt (Desens, a.a.O., m.w.N.). Mit dieser Annahme hat der Gesetzgeber seinen weiten Typisierungsspielraum noch nicht überschritten.
- 22** d) Die Rüge der Klägerin, die der Besteuerung zugrundeliegenden gesetzlichen Regelungen verletzen das Rückwirkungsverbot, ist dem Senat unverständlich. Es ist nicht erkennbar, in welcher Weise der Gesetzgeber mit § 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 Nr. 1 KStG 2002 a.F. die Rechtsfolgen eines der Vergangenen zugehörigen

Verhaltens nachträglich belastend geändert haben könnte. Wie oben bereits ausgeführt, waren die stillen Reserven der im Jahr 1999 eingebrachten Mitunternehmeranteile vor und nach der Einbringung durchgehend steuerverhaftet. Wären die stillen Reserven vor der Einbringung von der Klägerin, z.B. im Wege eines Beteiligungsverkaufs, realisiert worden, dann hätte der Gewinn in Ermangelung eines einschlägigen Befreiungstatbestands nach allgemeinen Grundsätzen der Besteuerung unterliegen (§ 8 Abs. 1 KStG 2002 i.V.m. § 16 Abs. 1 EStG). Für die Zeit nach der Buchwerteinbringung sicherte § 21 Abs. 1 UmwStG 2002 den Zugriff des Fiskus auf die stillen Reserven ab. Darin bestand die wesentliche Funktion des früheren Konzepts der einbringungsgeborenen Anteile. Damit ist der im Jahr 1999 geltende Rechtszustand beschrieben; in diesem Jahr nahm die Klägerin mit der Einbringung die verfassungsrechtlich maßgebliche Disposition vor. Aufgrund des im Zeitpunkt der Disposition geltenden Rechts (§ 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 2002) waren die stillen Reserven ohne jede zeitliche Begrenzung unter Einschluss künftiger Wertsteigerungen (vgl. dazu Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 21 UmwStG [vor SEStEG] Rz 3) steuerverhaftet. Diese "Belastungssituation" war für die Klägerin also die Ausgangsposition, die sich auch später nicht nachträglich belastend geändert hat. Ganz im Gegenteil hat der Gesetzgeber mit der der Einbringung zeitlich nachfolgenden Einführung des § 8b Abs. 2, Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 KStG durch das Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz) vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000, 1433, BStBl I 2000, 1428) und das Gesetz zur Änderung des Investitionszulagengesetzes vom 20. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1850; zur Rechtsentwicklung im Einzelnen vgl. Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, KSt.Dok. Rz 67 ff.) die Rechtsposition der Klägerin insoweit ausschließlich verbessert als nunmehr erstmalig die steuerfreie Veräußerung der einbringungsgeborenen Anteile --nach Ablauf von sieben Jahren-- ermöglicht wurde (Enthftung durch bloßen Zeitablauf). Die im Streitfall zu beurteilende Situation ist damit mit der rückwirkenden Absenkung der Wesentlichkeitsgrenze in § 17 EStG, über die das BVerfG in der von der Klägerin argumentativ maßgeblich herangezogenen Entscheidung vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05 u.a. (BVerfGE 127, 61, BStBl II 2011, 86) zu befinden hatte, nicht vergleichbar. Der Gesetzgeber hatte mit der Änderung des § 17 EStG den Besteuerungszugriff rückwirkend auf solche Wertzuwächse und Vermögenspositionen erstreckt, die vor der Gesetzesänderung --wegen Unterschreitung der Wesentlichkeitsgrenze-- gerade nicht steuerverhaftet waren.

23 e) Dem FG ist schließlich darin zu folgen, dass die von der Klägerin herangezogene "Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Einbringung von Unternehmensteilen und Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedsstaaten betreffen" (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften Nr. L 225/1) --Fusionsrichtlinie-- der Rechtmäßigkeit des Körperschaftsteuerbescheids nicht entgegensteht. Wie schon der Titel zeigt, sind von den Regelungen der Richtlinie (Art. 1 Buchst. a der Fusionsrichtlinie) nur zwischenstaatliche Vorgänge erfasst (vgl. BFH-Urteile vom 16. November 2005 X R 17/03, BFH/NV 2006, 532; vom 7. November 2013 X R 21/11, BFH/NV 2014, 676; Haritz, Deutsches Steuerrecht 2004, 889). An einem solchen zwischenstaatlichen Vorgang fehlt es vorliegend aber.

24 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de