

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 6 K 77/16

Urteil des Senats vom 18.09.2018

Rechtskraft: Revision eingelegt, Az. BFH I R 39/18

Normen: UmwStG § 11, UmwStG § 15

Leitsatz: 1. § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG hat einen eigenständigen Anwendungsbereich unabhängig vom § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG.

2. Wenn durch die Spaltung nachweislich die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden, ist eine Spaltung zu Buchwerten auch dann nicht möglich, wenn die schädliche Veräußerung tatsächlich erst nach Ablauf der Fünfjahresfrist erfolgt oder die 20%-Grenze nicht überschritten wird. § 15 Abs. 2 S. 3 UmwStG betrifft insbesondere solche Fallkonstellationen, in denen bereits im Zeitpunkt der Spaltung durch vertragliche Vereinbarung zwischen den späteren Vertragsparteien sichergestellt worden ist, dass die geplante Veräußerung abgewickelt werden soll.

Überschrift: Umwandlungssteuerrecht: Buchwertfortführung bei Abspaltung

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die zum 31. Dezember 2007 durchgeführte Abspaltung einer 100%igen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gegen Gewährung von Anteilen zur Realisierung stiller Reserven führte.

Die Klägerin, eine GmbH & Co KG, ist nach Umwandlung durch Formwechsel im Jahr 2012 Rechtsnachfolgerin der A GmbH geworden. Sie ist tätig im Bereich der ... aller Art durch eigenen Betrieb, durch Teilnahme an Geschäften und durch Beteiligung an gleichartigen Unternehmen. Die Klägerin hat ihren statuarischen Sitz in B. Die Komplementär-GmbH, der die Vertretung und die Geschäftsführung der Klägerin obliegt, hat ihren Sitz in Hamburg. Kommanditisten sind je zur Hälfte die C Beteiligungs GmbH und die D ... mbH. Beide Gesellschaften haben ihren Sitz in Hamburg.

Durch notariellen Vertrag vom ... 2004 gliederte die Rechtsvorgängerin der Klägerin zum 1. Januar 2004 den Geschäftsbetrieb „XX“ in die E GmbH & Co KG, deren Kommanditistin sie war, gegen Gewährung von Anteilen aus. Parallel dazu gründete sie die F Beteiligungsgesellschaft mbH und legte die Anteile an der E GmbH & Co KG gegen Gewährung von Anteilen in die F Beteiligungsgesellschaft mbH mit Vertrag vom ... 2004 ein. Dies erfolgte steuerlich zu Buchwerten.

Die Rechtsvorgängerin der Klägerin beschloss am ... 2006 die Kapitalrücklage ihrer 100 %-igen Tochtergesellschaft, der F Beteiligungsgesellschaft mbH, in Höhe von ... € aufzulösen und an sich auszuschütten. Zu diesem Zweck schloss die F Beteiligungsgesellschaft mbH am ... 2007 je einen Darlehensver-

trag mit der G Holding GmbH und der H Holding GmbH in Höhe von jeweils ... €. Am 31. Januar 2007 schüttete die F Beteiligungsgesellschaft mbH ... € als Vorabdividende an die Rechtsvorgängerin der Klägerin aus.

Mit Vertrag vom ... 2007 verschmolz die J mbH, die Komplementärin der E GmbH & Co KG, zum 1. Januar 2007 auf die F Beteiligungsgesellschaft mbH. Steuerlich wurde Buchwertfortführung beantragt. Das Vermögen der E GmbH & Co KG wuchs gleichzeitig der F Beteiligungsgesellschaft GmbH im Wege der Anwachsung zu. Dies erfolgte ebenfalls steuerlich zu Buchwerten. Anschließend wurde die Gesellschaft umbenannt in E GmbH.

Seit August 2007 verhandelten die Rechtsvorgängerin der Klägerin und ihre Anteilseigner mit potenziellen Erwerbern des XX-Geschäfts.

Am ... 2007 kündigte die Rechtsvorgängerin der Klägerin den Ergebnisabführungsvertrag mit der E GmbH zum 30. Dezember 2007.

Am 9. November 2007 gab die K ..., ein „irrevocabel and binding offer“ für den Erwerb sämtlicher Anteile an der E GmbH ab. Nach dem Angebot war die K ... bereit, für den Erwerb der Anteile an der E GmbH, auf Basis eines Unternehmenswertes zum 30. Juni 2007 von ... €, einen Kaufpreis von ... € zu entrichten.

Mit SPA (Kaufvertrag) vom ... 2007 und 5 Änderungen, die bis Mitte 2008 erfolgten, vereinbarten eine KG, die anschließend in K-2 GmbH & Co. KG und in 2008 in K-3 GmbH & Co. KG umbenannt wurde (im Folgenden: K-3), als Käuferin einerseits und die Muttergesellschaften der Rechtsvorgängerin der Klägerin andererseits den Kauf von Anteilen an einer noch zu gründenden Gesellschaft - der späteren L GmbH -, in die die Rechtsvorgängerin der Klägerin auf Geheiß ihrer Muttergesellschaften das XX-Geschäft in Form sämtlicher Anteile an der E GmbH bis zum „closing date“ einzubringen hatte. Grundlage dieses Vertrags war nach einer (Käufer-) Due-Diligence der Erwerberin die Annahme eines Unternehmenswertes von ... €. Der Kaufpreis belief sich daher, unter Berücksichtigung von Verbindlichkeiten i. H. v. ... € zum 30. Juni 2007, auf ... € (Art. 3 des Vertrags). Gegenstand des SPA waren unter anderem in Art. 9.2 (i) und (k), dass die E GmbH im Rahmen ordnungsgemäßer Geschäftsführung berechtigt sein sollte, Darlehen bis zu ... € in Ansehung des parallel abgeschlossenen Darlehensübernahmevertrags („Loan Acquisition and Assumption Agreement“) aufzunehmen und in gleicher Höhe an die Klägerin auszuschütten. Der Betrag sollte gemäß Art. 9.6 bis zum „closing date“ adjustiert werden. Dies geschah durch das Fourth Addendum vom ... 2008, in dem der Betrag der Reference Net Debt auf ... € festgelegt wurde.

Ebenfalls mit Vertrag vom ... 2007 erwarb die K-3 von der G Holding GmbH und der H Holding GmbH Darlehensforderungen gegenüber der E GmbH. Der Darlehenskaufvertrag umfasste sämtliche bestehende Darlehen. Dazu gehörten die Darlehensforderungen in Höhe von jeweils ... € vom 25. Januar 2007 und bis zu jeweils ... €, die zum Zeitpunkt der Vertragsschlusses noch nicht verein-

bart waren, und einer Ausschüttung in Höhe von ... € von der E GmbH an die Rechtsvorgängerin der Klägerin dienen sollte. Sollte eines der Vertragsverhältnisse nicht durchgeführt werden, so ermöglichte dies die Beendigung des jeweils anderen Vertragsverhältnisses. Auf Art. 4.2 und 4.3 des Darlehenskaufvertrages und Art. 8.1 des Kaufvertrages wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

Mit Datum vom ... 2007 vereinbarte die E GmbH mit der G Holding GmbH und der H Holding GmbH einen Darlehensvertrag, wonach die E GmbH von den beiden mittelbaren Anteilseignern ein Darlehen von jeweils bis zu ... € erhalten sollte. Hierauf wurden am 18. Dezember 2007 jeweils ... € an die Darlehensnehmerin ausgezahlt, weitere jeweils ... € am 18. Juni 2008.

Aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses vom ... 2007 wurden bei der E GmbH ... € in Ansehung des bis zum 30. Dezember 2007 bestehenden Ergebnisabführungsvertrags als Gewinnabschlag am 18. Dezember 2007 an die Rechtsvorgängerin der Klägerin ausgezahlt. Der Buchgewinn war durch die Anwachsung der E GmbH & Co KG auf die E GmbH entstanden. Die Zahlung wurde wegen des gekündigten Ergebnisabführungsvertrages als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt.

Zum 31. Dezember 2007 betrug der Gesamtwert der Rechtsvorgängerin der Klägerin nach einem Gutachten der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft M GmbH vom 30. März 2009 ... €. Davon entfielen nach der Ausschüttung am 18. Dezember 2007 noch ... € auf die Beteiligung an der E GmbH. Das Gutachten kommt weiterhin zu dem Schluss, dass das nicht betriebsnotwendige Vermögen der Rechtsvorgängerin der Klägerin, das überwiegend aus der Beteiligung an der E GmbH und den auf der als verdeckte Gewinnausschüttung gewerteten Ausschüttung beruhenden Finanzanlagen bei den Finanzierungsgesellschaften der mittelbaren Muttergesellschaften besteht, einen Gesamtwert von ... € aufweise.

Mit Vertrag vom ... 2008 und steuerlicher Wirkung zum 31. Dezember 2007 spaltete die Rechtsvorgängerin der Klägerin ihre 100 %ige Beteiligung an der E GmbH auf die am ... 2008 neu gegründete L Deutschland GmbH ab, deren Anteilseigner dieselben waren wie bei der Klägerin, gegen Gewährung von Anteilen an der L Deutschland GmbH zu Gunsten dieser Anteilseigner ab. Die L Deutschland GmbH war damit eine Schwestergesellschaft der Rechtsvorgängerin der Klägerin. Die Eintragung der L Deutschland GmbH im Handelsregister erfolgte am ... 2008. Die Klägerin beantragte am 2. März 2009 für die Abspaltung die Buchwertfortführung. Am 1. Juli 2008 erfolgte die Kaufpreiszahlung für die Geschäftsanteile der L Deutschland GmbH.

Mit Schreiben vom 4. August 2008 bat der Beklagte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung in B um Prüfung unter anderem der Rechtsvorgängerin der Klägerin ab dem Jahr 2002. Mit Bescheid vom 27. Oktober 2009 ordnete das Finanzamt für Großbetriebsprüfung B eine Außenprüfung bei der A GmbH für die Jahre 2003 bis 2007 an und begann diese am 23. November 2009. Mit Schreiben

vom 17. Dezember 2012 beauftragte der Beklagte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung B, die begonnene Prüfung nach dem Formwechsel beim Rechtsnachfolger fortzusetzen und erweiterte den Prüfungsauftrag um die Prüfung von § 50a EStG in den Jahren 2005 bis 2008. Diesen Auftrag setzte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung B mit ergänzender Prüfungsanordnung vom 13. Dezember 2012 um.

Das Finanzamt für Großbetriebsprüfung B übersandte am 27. Oktober 2015 dem Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg einen (geänderten) Prüfungsbericht. Durch die Abspaltung des Teilbetriebs E GmbH auf die L Deutschland GmbH gegen Gewährung von Anteilen seien die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen worden. Daher greife § 15 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG), die sog. Nachspaltungsveräußerungssperre. Die beantragte Fortführung zu Buchwerten sei zu versagen und stattdessen der gemeine Wert anzusetzen. Der Übertragungsgewinn in Höhe von ... €, der sich aus der Differenz zwischen Buchwert (... €) und gemeinem Wert (... €) der Beteiligung zum 31. Dezember 2007 ergebe, sei von der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der übertragenden Rechtsträgerin im Kalenderjahr 2007 zu versteuern.

Am 17. November 2015 erließ der Beklagte basierend auf dem Prüfungsbericht vom 27. Oktober 2015 u. a. den Körperschaftsteuerbescheid 2007 und den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2007. Mit diesen Bescheiden änderte der Beklagte die noch gegenüber der Rechtsvorgängerin der Klägerin erlassenen Bescheide vom 20. Juli 2009, die jeweils gemäß § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung standen. Die Körperschaftsteuer wurde auf ... € und der Gewerbesteuermessbetrag auf ... € festgesetzt.

Gegen diese geänderten Bescheide richten sich die Einsprüche vom 30. November 2015, welche mit Entscheidung des Beklagten vom 29. April 2016 als unbegründet zurückgewiesen wurden.

Hiergegen hat die Klägerin am 24. Mai 2016 Klage erhoben. Der Beklagte habe zu Unrecht die Buchwertfortführung versagt. Die Voraussetzungen von § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG lägen nicht vor. Auch sei kein Missbrauch im Sinne von § 42 AO gegeben.

Der Beklagte gehe unzutreffend davon aus, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen eigenständigen Regelungsbereich habe und isoliert von § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG zur Anwendung gebracht werden könne. Die Auffassung des Beklagten stehe nicht im Einklang mit dem Gesetzeswortlaut und dem unter anderem in den Gesetzesmaterialien zu § 15 Abs. 3 UmwStG a. F. zum Ausdruck kommenden Zweck der Sätze 3 und 4. Die Gesetzesbegründung lasse den mit § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG verfolgten Zweck zweifelsfrei erkennen. § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG seien eine einheitliche Missbrauchsverhütungsregelung, die nur dann zur Anwendung gelangen könne, wenn die in Satz 4 der Vorschrift genannten Tatbestandsvoraussetzungen erfüllt seien. In diesem Zu-

sammenhang werde insbesondere auf die Begründung des von den Fraktionen der CDU/CSU und FDP vorgelegten Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts vom 24. Februar 1994 (BT-Drucks. 12/6885 S. 23) hingewiesen. Aus der Begründung ergebe sich eindeutig, dass diese Missbrauchsregelung erst greifen solle, wenn im Falle einer Anteilsveräußerung die in Satz 4 der Vorschrift geregelte Beteiligungsgrenze überschritten werde. Mit dieser Grenze habe eine faktische Spaltungssperre für Gesellschaften mit gestreutem Anteilsbesitz verhindert werden sollen. In diesem Zusammenhang werde auf die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses vom 16. Juni 1994 verwiesen, auf deren Grundlage die ursprünglich geplante 10 % Grenze auf 20 % angehoben worden sei (BT-Drucks. 12/7945, S. 64). Auf Seite 61 der Beschlussempfehlung werde sogar ausdrücklich von einer „Unschädlichkeitsgrenze“ gesprochen. Veräußerungen unterhalb der 20 %-Wertgrenze oder außerhalb der Fünfjahresfrist sollten somit nach dem Willen des Gesetzgebers auch bei Vorliegen einer anfänglichen Veräußerungsabsicht unschädlich sein.

Es bestehe auch kein Anlass zu der Annahme, dass der Gesetzgeber unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens mit der 20%-Regelung in § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eine andere, von der ursprünglichen Gesetzesbegründung abweichende Zielsetzung verbinde. Durch den Übergang vom Anrechnungs- auf das Halb- bzw. Teileinkünfteverfahren seien weder § 15 Abs. 2 UmwStG noch das Umwandlungssteuergesetz insgesamt grundlegend geändert worden. Im Rahmen der historischen Auslegung könne es nur auf den Willen des Gesetzgebers bei Erlass des Gesetzes ankommen und nicht auf spätere Entwicklungen.

Der Wortlaut von § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG lasse nur die Auslegung zu, dass die Regelung im Zusammenhang mit Satz 3 abschließend zu sehen sei. Die Gesetzesfassung lasse nicht erkennen, dass es sich bei Satz 4 um ein Regelbeispiel handele; andernfalls habe dies durch die Wörter „insbesondere“ oder „etwa“ zum Ausdruck gebracht werden müssen. Die andere Interpretation des Beklagten sei deshalb abzulehnen.

Systematische Gründe sprächen ebenfalls für diese Auslegung, denn § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG habe bei isolierter Betrachtung keinen erkennbaren Sinn. Dies schon deshalb, weil eine Anteilsveräußerung grundsätzlich sowohl vor als auch nach der Spaltung möglich sei, weshalb „durch“ eine Spaltung im Sinne des Wortlauts der Norm nie die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden könnten. Vor diesem Hintergrund werde Satz 3 von einem Großteil der Literatur in Erweiterung des Wortlauts und unter Berücksichtigung der mit § 15 Abs. 2 UmwStG allgemein intendierten Missbrauchsverhinderung dahingehend ausgelegt, dass dieser jedenfalls eine im Zeitpunkt der Spaltung vorhandene Veräußerungsabsicht voraussetze. Hinzukommen müsse aber eine nachfolgende Anteilsveräußerung. Systematisch erhellten sich Sinn und Zweck der Norm deshalb erst im Zusammenhang mit Satz 4, der die Anteilsveräußerung im Nachgang der Spaltung als schädliches Ereignis normiere.

Im Übrigen läge bei einer Versagung der Buchwertfortführung eine Verletzung der unionsrechtlichen Fusionsrichtlinie vor. Zwar gelte diese erst seit 2009, al-

lerdings habe auch bereits die Vorgängerregelung bestimmt, dass Fusionen grundsätzlich nur eingeschränkt werden dürften, um Steuerhinterziehungen zu verhindern. Eine solche Fallgestaltung liege nicht vor.

Auch die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG seien nicht gegeben. Die Vorschrift beziehe sich nach ihrem eindeutigen Wortlaut bei der 20%-Grenze ausschließlich auf den Wert der „Anteile einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft“. Der Wert der nachfolgend veräußerten Anteile an der übernehmenden L Deutschland GmbH leite sich ausschließlich aus dem Wert dieser Beteiligung ab und betrage deshalb ... €. Die daneben von der K-3 übernommenen Darlehensforderungen bildeten eigenständige Wirtschaftsgüter und seien nicht werterhöhend zu berücksichtigen. Ausschüttungen und Gewinnabführungen minderten – wie auch vorliegend - stets und offensichtlich den Wert einer Beteiligung. Entscheidend sei, dass auf Grund des vorher bestehenden Ergebnisabführungsvertrages für die E GmbH eine Verpflichtung zur Gewinnabführung bestanden habe.

Selbst wenn der Wert, den der Beklagte in Höhe von ... € berechnet habe, maßgeblich sein solle, wäre die 20%-Grenze nicht überschritten. Für diese Grenze sei ein Unternehmenswert der Rechtsvorgängerin der Klägerin in Höhe von ... € maßgeblich. Es sei der Wert zu Grunde zu legen, der sich für die Gesellschafter der Rechtsvorgängerin der Klägerin ergeben habe. Bei dieser Bewertung seien werterhöhende Synergieeffekte im Konzernzusammenhang zu berücksichtigen. Auf die Anlagen 16a und 16b zur Klage werde in diesem Zusammenhang verwiesen.

Die Voraussetzungen des § 42 AO lägen ebenfalls nicht vor. Die Abspaltung der Geschäftsanteile an der E GmbH von der Klägerin auf die L Deutschland GmbH sei aus beachtlichen außersteuerlichen Gründen erfolgt. Eine unmittelbare Veräußerung der Anteile an der E GmbH habe die Entstehung eines Vorkaufsrechts zu Gunsten der N AG bezüglich der von der E GmbH gehaltenen Beteiligung an der O ... GmbH & Co KG sowie der O-2 ... GmbH zur Folge gehabt. Durch die Abspaltung habe ein solches Vorkaufsrecht formal vermieden werden können. Der Beklagte gehe zu Unrecht von einer Missbrauchsabsicht aus. Selbst bei unterstellter Veräußerungsabsicht sei nicht anzunehmen und bestehe insbesondere keine Vermutung dahingehend, dass sämtliche unternehmerischen Maßnahmen allein der steuerlichen Optimierung der Veräußerung gedient hätten. Außersteuerlich habe die Anwachsung der E GmbH & Co. KG zu einer dauerhaften Vereinfachung der Konzernstruktur geführt und habe im Übrigen eine mit der Aufdeckung der handelsrechtlichen stillen Reserven einhergehende Darstellung der aktuellen Vermögenswerte ermöglicht. Entscheidend sei, dass die steuerrechtliche Beurteilung zivilrechtlicher Strukturen, die auf Dauer angelegt seien, grundsätzlich nicht unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO erfolgen könne. Dies gelte insbesondere, weil die Reorganisationsmaßnahmen bereits vorher verbindlich beschlossen gewesen seien.

Die Klägerin beantragt,

den Körperschaftsteuerbescheid 2007 vom 17. November 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. April 2016 dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer ein um ... € verminderter Gewinn zugrunde gelegt und damit die festgesetzte Körperschaftsteuer um ... € niedriger festgesetzt wird.

den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2007 vom 17. November 2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. April 2016 dahingehend zu ändern, dass bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags ein um ... € verminderter Gewerbeertrag zugrunde gelegt und der festgesetzte Gewerbesteuermessbetrag damit um ... € reduziert wird.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Die angefochtenen Bescheide seien rechtmäßig. Die von der Klägerin begehrte Buchwertfortführung sei nicht möglich, dem stünden § 15 Abs. 2 Sätze 3 und 4 UmwStG sowie § 42 AO entgegen.

Die Auslegung der Klägerin führe dazu, dass die Regelung in § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG keine eigenständige Bedeutung habe. Die Bestimmungen in Satz 2 und Satz 3 der Vorschrift seien dann überflüssig. § 15 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 UmwStG könnten danach in einem Satz zusammengefasst werden. Dies habe der Gesetzgeber aber nicht getan. Die grammatikalische Auslegung spreche somit für eine eigenständige Bedeutung des Satzes 3 der Bestimmung. § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG stelle somit lediglich einen typisierten Tatbestand dar, der in Satz 3 allgemein formulierten Veräußerungsabsicht dar und drehe die Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen um. Satz 3 der Bestimmung stelle den übergeordneten Grundsatz auf, der einen eigenständigen Anwendungsbereich habe, wobei allerdings die Feststellungslast anders verteilt sei.

Dem Gesetzgeber sei es bei der Neustrukturierung des UmwStG ein Anliegen gewesen, Missbräuche durch Umwandlungen zu vermeiden. Nur betriebswirtschaftlich begründete Spaltungsvorgänge sollten steuerneutral ermöglicht werden. Insofern differenziere der Gesetzgeber zwischen konzerninterner und konzernexterner Veräußerung. Der Wille des Gesetzgebers sei mit umso größerer Vorsicht zu betrachten, je größer das zeitliche Moment zwischen der aktuellen Auslegung und der parlamentarischen Beratung zur Einführung des Gesetzes sei. Für den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt sei in diesem Zusammenhang einzubeziehen, dass die ursprünglich in § 15 Abs. 3 UmwStG geregelte Missbrauchsklausel durch das Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG) vom 7. Dezember 2006 (BGBl. I 2006, 2782) wortgleich in Abs. 2 dieser Vorschrift verlagert worden sei.

In systematischer Hinsicht überzeuge die Auslegung der Klägerin ebenfalls nicht. § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG sei ein eigenständiges über § 42 AO hinausgehendes Institut. In Satz 3 dieser Bestimmung werde ein subjektives Element

normiert, welches auch eine Kernaussage für den nachfolgenden Satz 4 darstelle. Dies gelte insbesondere, weil sich die Feststellung einer Veräußerungsabsicht oftmals nur unter erschwerten Bedingungen belegen lasse. Satz 4 stelle eine objektive unwiderlegliche Vermutung dar. Die Auslegung, die die Klägerin vornehme, führe dazu, dass rückwirkend auch konzerninterne Abspaltungen, die unter die übrigen Voraussetzungen des Satz 4 fielen, steuerpflichtig seien.

Hinzu komme, dass nach der Systematik des UmwStG eine Abspaltung grundsätzlich zum gemeinen Wert erfolge. Dies ergebe sich aus § 15 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 11 Abs. 1 Satz 1 UmwStG. Sofern ein Abweichen von dieser Grundform der Übertragung zum gemeinen Wert beabsichtigt sei, müsse dies eindeutig dem Gesetz zu entnehmen sein. Nach § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG komme eine Steuerfreiheit nach § 11 Abs. 2 UmwStG nicht im Betracht, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an eine außenstehende Person vollzogen werde. Die Steuerfreiheit ende letztendlich am „Werkstor“.

Vor diesem Hintergrund müsse eine Bewertung des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG erfolgen: Es könne beim Wertansatz der abgespaltenen Anteile keinen Unterschied machen, ob diese direkt an einen Dritten veräußert würden, oder ob diese zunächst gegen Gewährung von Anteilen in eine Schwestergesellschaft eingelegt würden, wenn zu diesem Zeitpunkt bereits eine Veräußerungsabsicht bestehe und die Anteile anschließend unmittelbar veräußert würden. Mit dem von der Klägerin gewählten Modell habe sie von Anfang an eine Veräußerungsabsicht gehegt und diese umgesetzt.

Die von ihm, dem Beklagten, durchgeführte Auslegung verletze auch nicht die unionsrechtliche Fusionsrichtlinie. Diese gelte erst seit 2009 und noch nicht für das Streitjahr. Zudem liege der Gesamtgestaltung der Klägerin auch eine Steuervermeidungsabsicht zu Grunde. Das Vorliegen einer Steuerhinterziehungsabsicht sei nicht erforderlich.

Auch die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG seien erfüllt, denn die Anteile am XX-Geschäft machten mehr als 20 % der vor Wirksamwerden der Spaltung bestehenden Anteile an der Rechtsvorgängerin der Klägerin aus. Bei der Ermittlung der 20%-Grenze komme es nicht nur auf den zivilrechtlichen Kaufpreis an, sondern es müsse auf alle Kosten abgestellt werden, die für den Erwerb des abgespaltenen Teilbetriebs aufzubringen gewesen seien. Zu diesen Kosten zählten auch verdeckte zivilrechtlich anderweitig gestaltete Kosten. Entscheidend sei, dass zum Zeitpunkt der Abgabe des verbindlichen und unwiderruflichen Angebots der K-3 vom 9. November 2007 der Wert des letztlich mittelbar veräußerten XX-Geschäfts im Ergebnis mehr als 20% des Gesamtwertes vor der Veräußerung ausgemacht habe.

Maßstab für die Bemessung der 20%-Grenze sei der tatsächliche Wert im Zeitpunkt der Spaltung bzw. nach anderer Auffassung zum steuerlichen Übertragungstichtag. Die Beteiligten des Kaufvertrags seien von einem Wert des XX-Geschäfts in Höhe von ... € ausgegangen. Das Unternehmenswertgutachten von M habe einen Unternehmenswert der Klägerin zum 31. Dezember 2007 i.

H. v. ... € ermittelt. Der Betrag von ... € übersteige folglich die 20%-Grenze. Das andere von der Klägerin vorgelegte Gutachten könne nicht überzeugen. Die dort ermittelte Höhe werde bestritten. Zudem sei maßgeblich auf die Perspektive der Gesellschaft und nicht auf die der Gesellschafter abzustellen.

Durch die gewählte Gestaltung habe der Grenzwert von 20 % unterschritten werden sollen. Nach dem Angebot vom 9. November 2007 habe sich die Klägerin entschlossen, eine Gestaltung vorzunehmen, die zu einem Auseinanderfallen von Kaufpreis für die Anteile an der späteren L GmbH und dem der E GmbH für eine Ausschüttung gewährten Darlehen geführt habe. Diese von der Erwerberin nicht verlangte und nicht als Kaufbedingung formulierte Umgestaltung habe allein dem Interesse der Klägerin, bzw. ihrer Muttergesellschaften, gedient.

Zwischen dem Darlehenskaufvertrag vom ... 2007 und dem Kaufvertrag über die Anteile an der L GmbH habe eine enge wirtschaftliche und rechtliche Verknüpfung bestanden, so dass der von der Rechtsvorgängerin für die Darlehen gezahlte Kaufpreis einzubeziehen sei.

Selbst wenn die Ansicht vertreten würde, dass weder die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 3 noch der des Satz 4 UmwStG vorlägen, scheitere eine Buchwertfortführung im Streitfall an § 42 AO a. F. § 42 AO a. F. werde auch nicht durch eine Spezialvorschrift verdrängt. Eine entsprechende Missbrauchsabsicht habe bereits vor dem Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft aus dem Februar 2007 bestanden. Dies ergebe sich aus den Vorgesprächen zu einer verbindlichen Auskunft im Jahre 2006, womit eine steuerfreie Veräußerung aufgrund von § 6 des Energiewirtschaftsgesetzes habe bewirkt werden sollen. Das wirtschaftliche Ziel der Veräußerung des XX-Geschäfts sei auf einem umständlicheren Weg erreicht worden, der dem tatsächlich gewollten zwar wirtschaftlich, aber nicht rechtlich entspreche.

Soweit sich die Klägerin im Zusammenhang mit § 42 AO auf den Vorgang „O“ berufe und meine, dass hieraus ein außersteuerrechtliches Motiv abgeleitet werden könne, könne sie hiermit nicht überzeugen. Zum Zeitpunkt der Abspaltung und auch zum Zeitpunkt des Abschlusses des SPA am ... 2007 sei bereits klar gewesen, dass diese in Hinblick auf das Vorkaufsrecht nicht erforderlich gewesen sei, denn unbeschadet der rechtlichen Einordnung sei auf die Ausübung dieses Rechts jedenfalls verzichtet worden.

Auf die Protokolle des Erörterungstermins vom 23. Februar 2017 und der mündlichen Verhandlung vom 18. September 2018 wird verwiesen.

Ergänzend wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und den der beigezogenen Körperschaftsteuerakten, der Akten über die Feststellungen gemäß §§ 27, 28, 36, 37 und 38 KStG, der Gewerbesteuerakten, der BP-Akten und der Rechtsbehelfsakten zu der Steuernummer ... Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

A.

Die zulässige Klage ist unbegründet. Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2007 und der angefochtene Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2007, jeweils vom 17. November 2017 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. April 2016, sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin deshalb nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO)). Die Bescheide sind formell- (I.) und materiellrechtlich (II.) nicht zu beanstanden.

I.

Die Zuständigkeit des Beklagten für die angefochtenen Bescheide ergibt sich aus § 20 Abs. 1 und § 22 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO). Danach richtet sich die Zuständigkeit des Finanzamtes für die Besteuerung von Körperschaften und Personenvereinigungen nach dem Einkommen und für die Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags nach dem Ort der Geschäftsleitung. Der Ort der Geschäftsleitung der Klägerin befindet sich in Hamburg. Die Vertretung und Geschäftsführung der Klägerin wird durch deren Komplementärin, der F Beteiligungs GmbH, wahrgenommen, die in Hamburg ansässig ist.

II.

Der Beklagte geht in den angefochtenen Änderungsbescheiden zu Recht davon aus, dass die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung nicht vorgelegen haben. Der angesetzte Übertragungsgewinn in Höhe von ... € ist von der Klägerin als Rechtsnachfolgerin der A GmbH als übertragende Rechtsträgerin im Jahr 2007 zu versteuern.

1. Die Gewinnerhöhung ist zutreffend im Jahr 2007 vorgenommen worden, obwohl der maßgebliche Vertrag, durch den die Rechtsgrundlagen für die Abspaltung geschaffen wurden, erst am ... 2008 geschlossen wurde. Dies ergibt sich aus § 2 Abs. 1 UmwStG. Danach ist das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft – der Rechtsvorgängerin der Klägerin – sowie des übernehmenden Rechtsträgers – der L Deutschland GmbH – so zu ermitteln, als ob das Vermögen der Körperschaft mit Ablauf des Stichtags der Bilanz, die dem Vermögensübergang zu Grunde liegt (steuerlicher Übertragungstichtag) ganz oder teilweise auf den übernehmenden Rechtsträger übergegangen wäre. Das Gleiche gilt für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer (§ 2 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Für steuerliche Zwecke wird durch § 2 Abs. 1 UmwStG ein Übertragungstichtag fingiert, der von der zivilrechtlichen Regelung über die Wirksamkeit des Übertragungsvorgangs abweicht und sich stattdessen am Stichtag der handelsrechtlichen Schlussbilanz orientiert (vgl. Bundesfinanzhof (BFH)-Urteil vom 17. Januar 2018 I R 27/16, BStBl II 2018, 449). Steuerlicher Übertragungstichtag ist hier nach § 3 des Abspaltungsvertrags vom ... 2008 der 31. Dezember 2007, so dass die streitgegenständliche Gewinnerhöhung zu diesem Zeitpunkt eingetreten ist. Die steuerliche Rückwir-

kungsfiktion setzt nicht voraus, dass der übernehmende Rechtsträger zum steuerlichen Übertragungsstichtag bereits zivilrechtlich besteht (vgl. BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 02.11). Deshalb kommt es nicht darauf an, dass die L Deutschland GmbH ebenfalls erst mit Vertrag vom ... 2008 gegründet wurde.

2. Die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung liegen nicht vor. Für den Streitgegenständlichen Abspaltungsvorgang sind zwar die Tatbestandsmerkmale von § 15 Abs. 1 i. V. m. § 11 Abs. 2 UmwStG erfüllt (a). Eine Buchwertfortführung scheitert aber an der sogenannten Nachspaltungsveräußerungssperre des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG (b.)

a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG gelten die §§ 11 bis 13 UmwStG entsprechend, wenn Vermögen einer Körperschaft durch Aufspaltung oder Abspaltung oder durch Teilübertragung auf andere Körperschaften übergeht. § 11 Abs. 2 und § 13 UmwStG sind in diesem Zusammenhang aber nur anzuwenden, wenn auf die Übernehmerin ein Teilbetrieb übertragen wird und im Fall der Abspaltung oder Teilübertragung bei der übertragenden Körperschaft ein Teilbetrieb verbleibt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Als Teilbetrieb gilt gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG auch ein Mitunternehmeranteil oder die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die das gesamte Nennkapital der Gesellschaft umfasst.

aa) Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UmwStG sind vorliegend erfüllt. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin spaltete mit der 100 %igen Beteiligung an der E GmbH einen Teilbetrieb im Sinne von § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG ab. Ihr verblieben anschließend zumindest Teilbetriebe. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig. Die Rechtsvorgängerin hat ihren Geschäftsbetrieb ausweislich des Berichtes der M GmbH über die Ermittlung des Unternehmenswertes zum 31. Dezember 2017 nach der Abspaltung der Streitgegenständlichen Beteiligung fortgesetzt. Ihre eigenen geschäftlichen Aktivitäten bestanden nach der Abspaltung im Wesentlichen aus der ... Daneben hatte sie 100%ige Tochtergesellschaften in Form von Kapitalgesellschaften, die als solche schon gemäß § 15 Abs. 1 Satz 3 UmwStG als Teilbetriebe anzusehen sind. Es kann dahingestellt bleiben, ob die weiteren geschäftlichen Aktivitäten als Teilbetriebe oder als ein einheitlicher Betrieb anzusehen sind.

bb) Durch § 11 Abs. 2 UmwStG wird dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit eingeräumt, bei Vorliegen von bestimmten Voraussetzungen statt des gemeinen Wertes auf Antrag die Buchwerte fortzuführen:

„Auf Antrag können die übergehenden Wirtschaftsgüter abweichend von Absatz 1 einheitlich mit dem Buchwert oder einem höheren Wert, höchstens jedoch mit dem Wert nach Absatz 1, angesetzt werden, soweit

1. sichergestellt ist, dass sie später bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen und
2. 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 und
3. eine Gegenleistung nicht gewährt wird oder in Gesellschaftsrechten besteht.

Anteile an der übernehmenden Körperschaft sind 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, anzusetzen. Auf einen sich daraus ergebenden Gewinn findet § 8b Abs. 2 Satz 4 und 5 des Körperschaftsteuergesetzes Anwendung.“

Übertragen auf den Streitfall folgt hieraus, dass die Voraussetzungen für eine Buchwertfortführung gemäß § 11 Abs. 2 UmwStG erfüllt sind. Die Rechtsvorgängerin der Klägerin hat am 2. März 2009 einen Antrag auf Buchwertfortführung gestellt. Sie spaltete ihre 100%ige Beteiligung an der E GmbH auf die am ... 2008 neu gegründete L Deutschland GmbH (eine deutsche Kapitalgesellschaft), deren Anteilseigner dieselben waren, wie bei der Rechtsvorgängerin der Klägerin, gegen Gewährung von Anteilen an der L Deutschland GmbH zu Gunsten dieser Anteilseigner ab. Hierbei handelte es sich um eine Spaltung im Sinne des § 123 Abs. 1 Nr. 2 des Umwandlungsgesetzes (UmwG). Durch die Spaltung wurde bewirkt, dass das abgespaltene Vermögen entsprechend der im Spaltungsvertrag vorgesehenen Aufteilung auf den übernehmenden Rechtsträger übergeht. Die entsprechende Eintragung im Handelsregister erfolgte am ... 2008.

b) Die Buchwertfortführung scheitert im Streitfall an § 15 Abs. 2 UmwStG. In § 15 Abs. 2 Satz 1 bis 5 UmwStG werden Ausnahmen von § 11 UmwStG normiert. Nach § 15 Abs. 2 Satz 1 bis 4 UmwStG gilt:

„§ 11 Abs. 2 ist auf Mitunternehmeranteile und Beteiligungen im Sinne des Absatzes 1 nicht anzuwenden, wenn sie innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor dem steuerlichen Übertragungstichtag durch Übertragung von Wirtschaftsgütern, die kein Teilbetrieb sind, erworben oder aufgestockt worden sind. § 11 Abs. 2 ist ebenfalls nicht anzuwenden, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird. Das Gleiche gilt, wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Davon ist auszugehen, wenn innerhalb von fünf Jahren nach dem steuerlichen Übertragungstichtag Anteile an einer an der Spaltung beteiligten Körperschaft, die mehr als 20 Prozent der vor Wirksamwerden der Spaltung an der Körperschaft bestehenden Anteile ausmachen, veräußert werden.“

aa) Der Buchwertfortführung steht § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG entgegen, denn durch die Spaltung wurden die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen.

aaa) § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG hat einen eigenständigen Anwendungsbereich, der unabhängig von § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG ist. § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG beinhaltet entgegen der Ansicht der Klägerin keine abschließende enumerative Aufzählung der Fallkonstellationen des Satzes 3 der Vorschrift. Wenn durch die Spaltung nachweislich die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden, ist eine Spaltung zu Buchwerten auch dann nicht möglich, wenn die schädliche Veräußerung tatsächlich erst nach Ablauf der

Fünffjahresfrist erfolgt oder die 20%-Grenze nicht überschritten wird. § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG betrifft insbesondere solche Fallkonstellationen, in denen bereits im Zeitpunkt der Spaltung durch vertragliche Vereinbarung zwischen den späteren Vertragsparteien sichergestellt worden ist, dass die geplante Veräußerung abgewickelt werden soll. Ein solcher Fall liegt im Streitfall vor.

Die Gesellschaftsanteile der übertragenden Körperschaft sind durch deren jeweilige Gesellschafter grundsätzlich jederzeit veräußerbar. Für eine Veräußerung brauchen demnach keine objektiven Voraussetzungen geschaffen zu werden. Deshalb bezieht sich § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auf die subjektive Absicht der Gesellschafter, durch die Spaltung eine Möglichkeit der Veräußerung der Gesellschaftsanteile herbeizuführen. Die subjektive Veräußerungsabsicht muss zu irgendeinem Zeitpunkt in dem Zeitraum von der Planung und Vorbereitung der Spaltung bis zu der Anmeldung der Spaltung zum Handelsregister gegeben sein (vgl. Asmus in Haritz/Menner, UmwStG, 4. Aufl., 2015, § 15 UmwStG Rn. 160).

bbb) Die Bedeutung von § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG im Kontext der Sätze 2 und 4 dieser Bestimmung ist auslegungsbedürftig und dementsprechend strittig.

In der Rechtsprechung ist die Frage, ob § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine eigenständige Bedeutung hat, noch nicht höchstrichterlich geklärt. Der BFH hatte sich in einer Entscheidung vom 3. August 2005 (I R 62/04, BStBl II 2006, 391) vornehmlich mit der Frage zu befassen, ob § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG eine unwiderlegbare Vermutung beinhaltet und dies bejaht. Dabei führt der BFH zwar auch aus, dass die von ihm vorgenommene Auslegung als unwiderlegbare Vermutung nicht dazu führe, dass die Regelung in § 15 Abs. 3 Satz 3 UmwStG a. F. leer laufe. Dies folge schon daraus, dass Satz 4 an den vorgehenden Satz anknüpfe und nur zusammen mit diesem einen Sinn erhalte. Der Gesetzgeber habe zwar Satz 3 und 4 auch in einem Satz zusammenfassen können. Die Aufteilung in zwei Sätze indiziere aber nicht, dass Satz 3 und 4 unterschiedliche Anwendungsbereiche hätten und daher Satz 4 nur eine Beweislastregel enthalten könne. Ob durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen oder damit andere Ziele verfolgt würden, lasse sich nur anhand objektiver Umstände im Wege des Rückschlusses ermitteln. Mit der Regelung in § 15 Abs. 3 Satz 4 UmwStG a. F. habe der Gesetzgeber eine Abgrenzung vornehmen wollen, die an einfach zu ermittelnde und objektive Umstände anknüpfe, ohne dass im Einzelfall nachgeprüft werden müsse, ob die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Satz 3 UmwStG a. F. tatsächlich vorlägen. Eine ausdrückliche Stellungnahme zu der Frage, ob § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG auch einen eigenständigen Anwendungsbereich haben kann, enthält das Urteil allerdings nicht. Weitere Entscheidungen des BFH zu dieser Frage liegen – soweit ersichtlich – nicht vor.

Das Hessische Finanzgericht (FG) ging in einer Entscheidung vom November 2017 davon aus, dass wegen einer bereits vor der Spaltung geplanten Veräußerung der Anteile an einer neuen GmbH § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG unabhängig von der 20%-Grenze des Satzes 4 dieser Bestimmung vorliege. Man-

gels Entscheidungserheblichkeit ging das Gericht darauf allerdings nicht näher ein. Das FG, welches über das Streitjahr 2010 zu entscheiden hatte, problematisierte zudem, ob die Regelungen des § 15 Abs. 2 UmwStG mit der unionsrechtlichen Fusionsrichtlinie übereinstimmen (vgl. Hessisches FG, Urteil vom 10. November 2017 4 K 2005/16, DStRK 2018, 130).

Die Finanzverwaltung misst § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eine eigenständige Bedeutung zu. Der sogenannte UmwSt-Erlass aus 2011 ist, entgegen der Ansicht der Klägerin, insoweit allerdings nicht eindeutig, denn er trifft keine ausdrückliche Aussage über die Frage, ob Satz 3 auch einen eigenständigen Anwendungsbereich haben kann (vgl. BMF-Schreiben vom 11. November 2011, BStBl I 2011, 1314, Tz. 15.27). Nach dem BMF-Schreiben vom 18. Dezember 2013 (IV C 2 – S 1978-b/0-01, 2013/1090738) vertritt das BMF nunmehr die ausdrückliche Auffassung, dass aus der Rn. 15.30 des UmwSt-Erlasses 2011 nicht hergeleitet werden könne, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG keinen eigenständigen Anwendungsbereich habe. Das BMF bittet in diesem Schreiben sicherzustellen, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG eigenständig von § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG geprüft und angewandt wird. Auch nach dem Erlass der Finanzbehörde Hamburg vom 13. April 2015 (DStR 2015, 1871) ist § 15 UmwStG eigenständig anzuwenden und greift über die Regelung des § 15 Absatz 2 Satz 4 UmwStG hinaus.

Im Schrifttum ist umstritten, ob § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen eigenständigen Regelungsbereich beinhaltet oder nur im Zusammenhang mit § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG betrachtet werden kann (vgl. für einen eigenständigen Anwendungsbereich: Schießl in Widmann/Meyer, Umwandlungsrecht, § 15 UmwStG Rn. 294; wohl auch Dieterlen/Golücke, GmbHR 2006, 1264; unklar Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz § 15 UmwStG 6. Aufl., 2012, § 15 Rn. 149 f.; gegen eine eigenständige Bedeutung: Frotscher in Frotscher/Druen, Kommentar zum KStG/GewStG/UmwStG, § 15 UmStG Rn. 200; Schumacher in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2. Aufl., 2013, § 15 UmwStG Rn. 221; Vogt in Eisgruber, UmwStG § 15 Rn. 284; Klingberg in Blümich, § 15 UmwStG Rn. 106; Breuninger/Schade, GmbHR 2006, 219).

ccc) Nach Ansicht des erkennenden Senats hat § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich.

Der Wortlaut von § 15 Abs. 2 Satz 3 und 4 UmwStG ist allerdings nicht eindeutig. Die Formulierung „Davon ist auszugehen, wenn ...“ zu Beginn des Satzes 4 lässt sowohl die Auslegung zu, dass dieser Satz (nur) ein Regelbeispiel des Satzes 3 in Form einer unwiderlegbaren Vermutung normiert, als auch die Interpretation, dass dieser Satz die Voraussetzungen des Satzes 3 abschließend bestimmt.

Auch bei systematischer Auslegung ergibt sich nicht zwingend nur ein Ergebnis, allerdings spricht nach Auffassung des Gerichts insoweit mehr für die Ansicht des Beklagten, dass § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG einen eigenständigen Anwendungsbereich hat. Wenn nämlich die in § 15 Abs. 2 S. 4 UmwStG in diesem

Zusammenhang angesprochene Konstellation die einzige sein sollte, in der die Vorschrift greifen kann, wäre § 15 Abs. 2 S. 2 und 3 UmwStG überflüssig (so auch Schießl in Widmann/Mayer Kommentar Umwandlungssteuerrecht (3/2016), Rn. 294).

Die Sätze 2 bis 4 knüpfen aneinander an. § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG regelt, dass § 11 Abs. 2 UmwStG ebenfalls nicht anzuwenden ist, wenn durch die Spaltung die Veräußerung an außenstehende Personen vollzogen wird. Dies kann etwa dann der Fall sein, wenn mit dem Vertrag über die Abspaltung zugleich aufschiebend bedingt auf die Wirksamkeit der Abspaltung (§ 158 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches – BGB -) die Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an eine außenstehende Person abgetreten werden (vgl. Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 15 UmwStG Rn. 226, mit weiteren Beispielen in Rn. 224 ff.). § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG bestimmt, dass das Gleiche gilt (Nichtanwendung des § 11 Abs. 2 UmwStG), wenn durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Damit wird der Tatbestand des Satzes 2 gleichsam auf das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht zum Zeitpunkt der Spaltung vorverlagert (vgl. oben unter A II 2 b aaa), wobei allerdings zur Erfüllung des Tatbestandes noch eine nachfolgende Veräußerung der Anteile an der übernehmenden Gesellschaft an eine außenstehende Person (entsprechend Satz 2) erforderlich ist. Die reine Absicht einer späteren Veräußerung, die möglicherweise später wieder fallen gelassen wird, erfüllt noch nicht die vom Gesetzgeber – ausweislich des Satzes 2 – mit der Aufdeckung der stillen Reserven sanktionierte Veräußerung der Anteile an außenstehende Personen.

§ 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG bezieht sich nur auf den Satz 3, in dem dort geregelt wird („Davon ist auszugehen, wenn ...) in welcher Fallgestaltung unwiderlegbar von der Veräußerungsabsicht auszugehen ist. Satz 3 und 4 hätten zwar auch als einheitlicher Satz formuliert werden können (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 62/04, BStBl II 2006, 39). Der Satz 4 enthält aber keine inhaltliche Verknüpfung zu § 15 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, so dass diese Vorschrift unabhängig vom Eingreifen der 20 % - Wertgrenze und der Einhaltung der 5-Jahresfrist anzuwenden ist. Dies spricht in systematischer Hinsicht dafür, dass auch der Satz 3, der sich auf den Satz 2 bezieht, unabhängig von den Voraussetzungen des Satzes 4 eingreifen kann und Satz 4 deshalb nur ein unwiderlegbares Regelbeispiel enthält, um Beweiserleichterungen für das Vorliegen einer Veräußerungsabsicht zu verschaffen (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 62/04, BStBl II 2006, 391).

Eine historische Auslegung führt nur eingeschränkt weiter. Zwar beruft sich die Klägerin zu Recht auf Dokumente der Gesetzeshistorie, die für ihre Auffassung sprechen, allerdings wird im Gesetzentwurf zu den Sätzen 2 und 3 des § 15 Abs. 3 UmwStG a. F. jeweils mindestens ein Anwendungsbeispiel aufgeführt, ohne dass das Verhältnis zum Satz 4 dabei ausdrücklich klargestellt wird (vgl. BT-Drucks. 12/6885, S. 23 ff.). Erschwerend kommt hinzu, dass sich erst durch die Entwicklung seit der Einführung des § 15 UmwStG und der nicht erfolgten Änderung durch das SEStEG eine andere Situation ergeben hat. Insbesondere

ist der mögliche Anwendungsbereich deutlich größer geworden. Bei Inkrafttreten von § 15 UmwStG dachte der Gesetzgeber insbesondere an Anteilsveräußerung durch Steuerausländer, bei denen der Veräußerungsgewinn durch DBA-Bestimmungen nicht der deutschen Besteuerung unterliegt, und durch steuerbefreite Körperschaften (vgl. BT-Drucks. 12/6885, S. 22 ff.). Die damalige Erstreckung auf alle Veräußerungsfälle wurde zum Teil als bedenklich angesehen. Die zwischenzeitliche Privilegierung von Anteilsveräußerungen durch Steuerinländer nach § 3 Nr. 40 EStG und § 8b Abs. 2 KStG hat indes entsprechende Gestaltungen attraktiver gemacht und damit nachträglich zur grundsätzlichen Rechtfertigung der Missbrauchsregelung beigetragen (vgl. Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl/Stratz § 15 UmwStG 6. Aufl., 2012, Rn. 149). Im Rahmen der historischen Auslegung kann daher nicht nur der Gesetzgeber bei Einführung der Regelung in 1995 betrachtet werden, sondern es müssen auch die Motive des Gesetzgebers von 2006 bei Einführung des SEStEG einbezogen werden, der es unterlassen hat, die Regelung zu ändern, obwohl dies in diesem Zusammenhang vom Bundesrat angeregt worden war (BR-Drucks. 542/06 - Beschluss). Diese Motive sind nicht offen gelegt worden, so dass der historische Wille des Gesetzgebers insgesamt nicht eindeutig ist.

Entscheidend sind nach Ansicht des Gerichts deshalb teleologische Erwägungen:

Die Veräußerung von Gegenständen des Betriebsvermögens führt grundsätzlich zur Aufdeckung der in den Gegenständen enthaltenen stillen Reserven und damit zur Besteuerung (BT-Drucks. 12/6885, S. 22). Der Zweck der Regelung von § 15 Abs. 2 UmwStG insgesamt ist die Verhinderung einer missbräuchlichen Nutzung der Buchwertfortführung. Eine steuerneutrale Spaltung und anschließende Veräußerung der Anteile soll hierdurch verhindert werden. Durch die Möglichkeit der Buchwertfortführung nach § 15 Abs. 1 Satz 1 UmwStG 1995 sollen steuerliche Hemmnisse bei der Umstrukturierung von Unternehmen beseitigt werden (BT-Drucks. 12/7945, S. 60 f.). Die Regelungen in § 15 Abs. 3 UmwStG 1995 dienen dazu, missbräuchliche Gestaltungen, die sich aufgrund der Möglichkeit zur Buchwertfortführung ergeben können, zu unterbinden (BT-Drucks. 12/6885, S. 23). Die Buchwertfortführung soll in den Fällen ausgeschlossen werden, in denen die Steuerpflicht der Veräußerung eines Teilbetriebes, eines Mitunternehmeranteils oder einer 100%igen Beteiligung dadurch umgangen wird, dass die Anteile der verbleibenden oder der aufnehmenden Körperschaft nach Abspaltung veräußert werden (BT-Drucks. 12/6885, S. 23).

Nur bei Umstrukturierungen innerhalb eines Konzerns sollen Gewinnrealisierungen vermieden werden können. Hingegen soll durch das UmwStG nicht die Möglichkeit geschaffen werden, stille Reserven über Konzerngrenzen hinaus zu verschieben.

Ob durch die Spaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen (§ 15 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 1995) oder hiermit andere Ziele verfolgt werden, lässt sich nur anhand objektiver Umstände im Wege des Rückschlusses ermitteln. Mit der Regelung in § 15 Abs. 3 Satz 4 UmwStG 1995 wollte der Gesetz-

geber eine Abgrenzung vornehmen, die an einfach zu ermittelnde und objektive Umstände anknüpft, ohne dass im Einzelfall nachgeprüft werden muss, ob die Voraussetzungen des § 15 Abs. 3 Satz 3 UmwStG 1995 tatsächlich vorliegen (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 2005 I R 62/04, BStBl II 2006, 391).

Die Regelung in § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG ist vor diesem Hintergrund jedoch nicht abschließend in der Weise zu verstehen, dass nur in diesen Fällen ein Missbrauchsfall bestehen kann und nur dann die Buchwertfortführung zu versagen ist. In anderen Fällen des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG ist im Einzelfall zu prüfen, ob durch die Abspaltung die Voraussetzungen für eine Veräußerung geschaffen werden. Dies ist anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles zu beurteilen. Anhaltspunkte können sich insbesondere ergeben aus den Angaben der Steuerpflichtigen im Rahmen eines Antrags auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft oder aus Unterlagen wie etwa Bilanzerläuterungen oder anderen Dokumenten, die auf eine Veräußerungsabsicht bereits zum Zeitpunkt der steuerlichen Übertragungstichtag schließen lassen (vgl. Schießl in Widmann/Mayer Umwandlungsrecht, § 15 UmwStG Rn. 294).

ddd) Anders als in dem vom Hessischen FG entschiedenen Fall (vgl. Hessisches FG, Urteil vom 10. November 2017 4 K 2005/16, DStRK 2018, 130) hat die unionsrechtliche Fusionsrichtlinie (Richtlinie 2009/133/EG) im Streitjahr 2007 noch keine Auswirkung auf die Anwendung von § 15 Abs. 2 UmwStG, denn diese trat erst 2009 (Art. 18 Richtlinie 2009/133/EG) und nicht schon im Streitjahr 2007 in Kraft. Entgegen der Auffassung der Klägerin ergibt sich eine der Fusionsrichtlinie vergleichbare Rechtslage nicht bereits aus der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen. Dies folgt schon daraus, dass die Richtlinie 90/434/EWG – anders als die Fusionsrichtlinie – nicht für Abspaltungen gilt (Titel I Buchst. b, Titel II Abs. 1 Richtlinie 90/434/EWG).

eee) Die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 3 UmwStG liegen im Streitfall vor. Insbesondere lag die für die Verwirklichung des Tatbestands erforderliche Veräußerungsabsicht bei der Rechtsvorgängerin der Klägerin am Abspaltungstichtag vor. Der Spaltungsvertrag datiert vom ... 2008 und sollte rückwirkend zum 31. Dezember 2007 Wirksamkeit entfalten. Die Kaufpreisverhandlung begann jedoch bereits im August 2007 und mündete in ein verbindliches Kaufangebot der K-3 vom 9. November 2007, das in den Kaufvertrag (SPA) vom ... 2007 einfluss und am 30. Juni 2008 dinglich vollzogen wurde. Darin war geregelt, dass die Rechtsvorgängerin der Klägerin ihre Anteile an der E GmbH in eine neu zu gründende Gesellschaft – die spätere L Deutschland GmbH – einzubringen hatte und die K-3 die Anteile an dieser Gesellschaft von den Muttergesellschaften der Rechtsvorgängerin der Klägerin erwerben sollte. Die Zielstruktur mit der Abspaltung und der späteren Anteilsveräußerung an eine außenstehende Person (die K-3) war damit vertraglich geregelt. Die Abspaltung in die L Deutschland GmbH diente damit allein der Vorbereitung für eine Veräußerung an eine außenstehende Person.

bb) Ob auch die Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG vorliegen, muss im Streitfall ebenso wenig entschieden werden, wie die Frage, ob die 20%-Grenze des § 15 Abs. 2 Satz 4 UmwStG im vorliegenden Fall unter dem Aspekt des § 42 AO weit ausgelegt werden muss (vgl. in diesem Zusammenhang etwa FG Baden-Württemberg Urteil vom 20. Juni 2017 6 K 2976/13, juris). oder § 42 AO als solcher der beantragten Buchwertfortführung entgegensteht.

3. Die angefochtenen Bescheide sind auch im Übrigen nicht zu beanstanden. Die Höhe des jeweils berücksichtigten Übertragungsgewinnes von ... € begegnet keinen Bedenken. Der Buchwert der Beteiligung an der E GmbH beträgt unstreitig ... €. Zwar bemisst sich der gemeine Wert nicht zwingend nur auf ... €. Möglicherweise müsste der Wert der von der K-3 übernommenen Darlehensforderungen erhöhend einbezogen werden. Dies kann jedoch dahingestellt bleiben, denn das Gericht darf die angefochtenen Bescheide nicht verbösern. Ein niedrigerer gemeiner Wert der abgespaltenen Anteile als ... € wird von den Beteiligten weder behauptet noch ist er ansonsten für das Gericht feststellbar. Der Wert ist im Außenprüfungsverfahren auf der Grundlage des Gutachtens der M GmbH ermittelt worden und ist dort zwischen den Beteiligten unstreitig gestellt worden, wobei hier dahingestellt bleiben kann, ob es sich dabei um eine tatsächliche Verständigung handelt.

B.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision wird gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.