

FINANZGERICHT HAMBURG

Az.: 6 K 67/15

Urteil des Senats vom 19.09.2016

Rechtskraft: Revision eingelegt, Az. des BFH: I R 71/16

Normen: KStG § 8b, KStG § 34

Leitsatz: 1. Der erkennende Senat schließt sich der Rechtsansicht des FG München an, wonach die Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 7 Nr. 2 KStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Gewinne abstellt, nicht jedoch auf den Zeitpunkt des zugrundeliegenden dinglichen Rechtsgeschäfts.

2. In den Fällen der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen ist keine stichtagsbezogenen Betrachtung auf den Veräußerungszeitpunkt vorzunehmen, sondern maßgeblich ist in diesen Fällen die Realisation des Veräußerungsentgelts, weil der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt. Dies gilt auch für die Beurteilung der Veräußerungsgewinne im Rahmen von § 8b Abs. 2 KStG.

Überschrift: Körperschaftsteuer: § 8b KStG

Tatbestand:

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die durch einen Unternehmenskaufvertrag aus dem Jahr 1999 begründeten und durch die Klägerin im Streitjahr 2009 vereinnahmten Zahlungen gem. § 8b Körperschaftsteuergesetz (KStG) außer Ansatz bleiben.

Die Klägerin, eine 1998 gegründete GmbH. Anteilseigner der Klägerin waren seit Beginn die zu 100 % von A gehaltene B GmbH (50 %), die zu 100 % von C gehaltene D-GmbH (40 %) und die E GmbH (10 %).

In der Bilanz zum 31.12.1998 aktivierte die Klägerin eine Beteiligung an der F GmbH ... (F-GmbH). Mit notariellem Unternehmenskaufvertrag vom ... 1999, UR ..., veräußerte die Klägerin 75 % (Nennwert ... DM) ihrer 75,2 %igen Beteiligung an der F-GmbH an die G GmbH, H (heute: ... J-GmbH, im Folgenden: J-GmbH), aus der Firmengruppe (J). Die J-GmbH erhielt außerdem die alleinigen Nutzungsrechte an den durch die F-GmbH entwickelten

Der in dem Kaufvertrag vom ... 1999, auf den Bezug genommen wird (Akte Allgemeines Bd. I Bl. 162 ff. – englische Originalfassung – und Bl. 179 ff. – deutsche Übersetzung –), vereinbarte Kaufpreis setzt sich aus einem fixen Kaufpreis i. H. v. ... DM, welcher sofort nach der Veräußerung in 1999 fällig und gezahlt wurde, und einem variablen Kaufpreis zusammen. Der variable Kaufpreis ist die Summe der unter Punkt 2 Nr. 4 des Unternehmenskaufvertrages vom ... 1999 detailliert aufgeführten Einzelpreise für jedes dort benannte System, das am oder nach dem Stichtag direkt oder indirekt von den dort näher bezeichneten Personen an die Kunden des Herstellers verkauft und geliefert wird. Von dem variablen Kaufpreis waren ... DM sofort als Vorauszahlung zahlbar; es wurde eine Verzinsung i. H. v. 6,25 % vereinbart. Dieser variable Kaufpreis richtete sich nach den tatsächlich verkauften ... bis zum Jahr 2025 und wurde monatlich von der J-GmbH abgerechnet und gezahlt. Hierzu wurde vereinbart, dass die J-GmbH der Klägerin am 01.07.2005 die Differenz zwischen dem Restbetrag i. H. v. ... DM und den bis dahin geleisteten

Zahlungen auf den variablen Unternehmenskaufpreis ausgleicht, sofern bis zum 30.06.2005 weniger als ... DM an variablen Kaufpreissummen gezahlt wurden. Somit wurde der Kaufpreis zum einen durch die im Zeitpunkt der Veräußerung fällige Anzahlung auf den variablen Kaufpreis i. H. v. ... DM und zum anderen durch die Garantie über ... DM hinsichtlich der Höhe abgesichert.

Darüber hinaus wurde die Option vereinbart, die übrigen 25 % der Anteile an der F-GmbH frühestens zwei Jahre nach Wirksamwerden der ersten Anteilsveräußerung zum festen Kaufpreis i. H. v. ... DM (... €) zu erwerben. Neben der Klägerin, die noch 0,2 % der Anteile hielt, waren C und A jeweils mit 9,9 % und die E GmbH zu 5 % beteiligt. Diese Option konnte entweder von den restlichen Anteilseignern als Verkaufsoption oder von der J-GmbH als Kaufoption ausgeübt werden. Außerdem war vereinbart, dass der oben erwähnte variable Kaufpreis nach Ausübung dieser Option zwischen den Altgesellschaftern aufgeteilt wird, sobald die Klägerin die garantierte Mindestsumme an variablen Kaufpreiszahlungen von ... DM erhalten hat.

Am 19.09.2002 wurde die Verkaufsoption ausgeübt; an die Klägerin wurde am 24.10.2002 anteilig (für ihre restlichen 0,2 %) ein fester Kaufpreis i. H. v. ... DM gezahlt (... €). Dieser Betrag wurde als „Erträge aus Anteilsveräußerung“ (Konto ...) gebucht. Insgesamt ergab sich durch diese Veräußerung bei der Klägerin ein Veräußerungsverlust in Höhe von ... €, der gem. § 8b Abs. 3 KStG dem Einkommen der Klägerin hinzugerechnet wurde.

Die monatlichen variablen Kaufpreiskonten der ersten Veräußerung (aus dem Vertrag aus 1999) wurden zunächst als Forderungseingang gegen die ... DM zzgl. Zinsen verbucht und anschließend mit der Vorauszahlung i. H. v. ... DM verrechnet. Ab März 2003 erfolgte eine Überzahlung des garantierten variablen Kaufpreises. Ab diesem Zeitpunkt wurden die Zahlungen der J-GmbH bei der Klägerin als Erlös erfasst.

Die Klägerin gab ihre Steuererklärungen für das Streitjahr 2009 am 07.02.2011 beim Finanzamt ab. Der beigefügte Jahresabschluss weist einen Jahresfehlbetrag von ... € aus. In der Gewinn- und Verlustrechnung werden „Erträge variabler Kaufpreisanteil F-GmbH“ i. H. v. ... € ausgewiesen; erläuternd wird ausgeführt, dass es sich hierbei um die zweite Tranche des Verkaufs der Anteile der F-GmbH handele. In ihrer Körperschaftsteuererklärung wird dieser Betrag i. H. v. ... € als bei der Ermittlung des Einkommens gem. § 8b Abs. 3 S. 8 KStG außer Ansatz zu bleibender Betrag aufgeführt.

Mit unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangenen Bescheiden für 2009 vom 28.03.2011 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag auf jeweils 0,00 € fest. Dabei wurde jedoch der als steuerbefreit nach § 8b Absatz 3 Satz 8 KStG erklärte inländische Gewinn i. H. v. ... € unter der Annahme als steuerpflichtig berücksichtigt, dass es sich um Zahlungen aus dem Anteilsverkauf in 1999 handelt, auf die § 8b KStG keine Anwendung findet. Durch den Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag wurde ein Gewerbeertrag in Höhe von - ... € festgestellt und ein Gewerbesteuermessbetrag von 0,00 € festgesetzt.

Am 11.04.2011 legte die Klägerin Einspruch ein.

Am 19.05.2011 erging ein Änderungsbescheid zur Körperschaftsteuer 2009 aufgrund eines Verlustrücktrages nach 2008. Die Körperschaftsteuerbescheide vom

19.05.2011 und die Gewerbesteuerbescheide vom 28.03.2011 wurden wiederum durch Bescheide vom 19.04.2012 geändert, wobei sich keine geänderten Beträge ergaben. Am 27.04.2012 erfolgte nochmals eine Änderung unter zusätzlicher Berücksichtigung eines Beteiligungsverlustes. Die Änderungsbescheide vom 21.06.2012 berücksichtigten antragsgemäß zusätzliche Betriebsausgaben in Form von Zinsen. Die Änderung vom 15.04.2013 betrifft nur Körperschaftsteuer und berücksichtigt zusätzlich einen Beteiligungsgewinn.

Durch die Einspruchsentscheidung vom 02.02.2015 wurde der Einspruch als unbegründet zurückgewiesen.

Hiergegen hat die Klägerin am 04.03.2015 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie vor:

Die streitigen Zahlungen der J-GmbH an sie, die Klägerin, seien im Streitjahr 2009 laufende nachträgliche Einnahmen, die nach § 8b KStG freizustellen seien. Zwar sei grundsätzlich der Veräußerungsgewinn zeitpunktbezogen zu ermitteln. Nach der BFH-Rechtsprechung gelte dies jedoch nicht für wiederkehrende zukünftige Bezüge; solche seien erst im jeweiligen Zuflusszeitpunkt zu versteuern.

Es sei unerheblich, dass den Zahlungen keine Gewinnverwendungsbeschlüsse zu Grunde gelegen hätten. Gewinnverwendungsbeschlüsse seien im Streitjahr 2009 zu ihrer, der Klägerin, Gunsten nicht möglich gewesen, denn sie sei nicht mehr (zivilrechtliche) Gesellschafterin gewesen, da sie die maßgeblichen Anteile, die den Erlösen zu Grunde gelegen haben, bereits 1999 veräußert habe.

Zivilrechtlich seien es deshalb keine Einnahmen aus der F-GmbH. Steuerrechtlich sei jedoch eine andere Qualifikation vorzunehmen. Es handele sich auch nach der Veräußerung der Anteile um laufende Einnahmen aus dieser Beteiligung nachträglich in Gestalt von variablen Kaufpreiszahlungen infolge partiarischen Unternehmenskaufvertrages, mit anderen Worten um nachträgliche Gewinnausschüttungen ohne zivilrechtliche Beteiligung.

Es sei auch nicht erheblich, dass die Zahlungen von der Erwerberin gezahlt worden seien. Dies ergebe sich insbesondere aus dem Beschluss des BFH vom 16.12.2008 (VIII B 29/07, BFH/NV 2009, 574). Hiernach könnten auch Leistungen von dritter Seite den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 8b Abs. 1 KStG begründen.

Für die Qualifikation als laufende Einkünfte spreche auch, dass der Unternehmenskaufvertrag aus 1999 eine Erwerber-Option vorgesehen habe, welche auch ausgeübt worden sei. Danach sei die Kaufpreisermittlung und auch die Verteilung der Kaufpreiszahlungen zwischen den Beteiligten neu gefasst worden. Dieses habe dazu geführt, dass nicht nur die Zahlungen, die infolge der Veräußerung in 2002 geleistet worden seien, sondern auch die Zahlungen, die infolge der Veräußerung aus 1999 als variable Kaufpreiszahlungen geleistet worden seien, als laufende nachträgliche Einnahmen zu erfassen gewesen seien und im jeweiligen Jahr der Freistellung nach § 8b Abs. 1 KStG unterlägen.

Die Rechtsansicht des Beklagten sei unvereinbar mit dem geltenden Recht und würde gerade Gestaltungsmöglichkeiten eröffnen, die die Gesetzgebungskompetenz unterhöhlen könnten. Der Steuerpflichtige könnte dann Verträge immer so gestalten,

dass er auch weiterhin das „alte“ Steuerrecht anwenden könnte. Entscheidend könne immer nur die Realisation der Einnahmen und nicht der Abschluss eines Vertrags sein. Die Konsequenz der Rechtsansicht des Beklagten wäre ein Chaos, da dann alle Vorschriften des Steuerrechts danach zu untersuchen wären, wie deren jeweiliger Rechtszustand im Zeitpunkt des Ursprungs des Grundgeschäfts gewesen wäre. Zudem sei die Ansicht des Beklagten nicht folgerichtig, da er bei seiner Rechtsansicht auch den § 34 EStG jedes Jahr anwenden müsste und auch der Steuersatz von 1999 im Streitjahr 2009 zur Anwendung gelangen müsste.

Der Beklagte könne sich auch nicht auf § 175 Abgabenordnung (AO) berufen. Zwar behandle der BFH Veräußerungsvorgänge als einmalige Vorgänge, auf die grundsätzlich auch § 175 AO Anwendung finden könne, so dass nachträgliche Änderungen auf den Zeitpunkt des Kaufvertragsabschlusses zurückwirkten. Eine Ausnahme gelte jedoch dann, wenn es sich um ergebnisabhängige Kaufpreiszahlungen handle. Bei solchen Kaufpreisen könne gerade noch nicht der Kaufpreis im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages der Höhe nach bestimmt werden und deshalb auch nicht aktiviert werden. Variable Kaufpreiszahlungen seien zwingend erst bei Zufluss zu versteuern.

Entscheidend sei damit die rechtliche Situation im Zeitpunkt der Zahlung, hier also 2009. Die Anwendung des § 8b Abs. 2 KStG richte sich nach § 34 Abs. 6d Nr. 2 KStG. Hiernach sei die Anwendung von § 8b Abs. 2 KStG an die zeitliche Vereinnahmung der „Erträge, die aus der Veräußerung eines Anteils an einer anderen Körperschaft, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 und 2 EStG gehören“, geknüpft. Der Beklagte stelle daher zu Unrecht auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrags und nicht auf den Zeitpunkt des Zuflusses der Erträge ab. Dies ergebe sich z. B. aus der Entscheidung des BFH vom 11.11.2009 (IX R 57/08, BStBl II 2010, 607).

Die Beiladung der Erwerberin, der J-GmbH, sei nicht erforderlich. Die Voraussetzungen des § 174 Abs. 4 Satz 4 in Verbindung mit § 174 Abs. 3 AO seien nicht gegeben. Die Zahlungen der Erwerberin stellten nachträgliche Anschaffungskosten dar, diese erfüllten keinen Tatbestand nach § 8b KStG.

Die Klägerin teilte mit, dass sie mit einem Ruhen des Verfahrens nicht einverstanden sei, da der Sachverhalt im Streitfall wegen der ergebnisabhängigen und wiederkehrenden Kaufpreiszahlungen nicht mit dem beim BFH anhängigen Verfahren vergleichbar sei.

Wegen weiterer Einzelheiten wird auf die Schriftsätze der Klägerin verwiesen.

Die Klägerin beantragt,

den Bescheid für 2009 über Körperschaftsteuer vom 15.04.2013 und den Bescheid für 2009 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 21.06.2012, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.02.2015, dahingehend zu ändern, dass das Einkommen bzw. der Gewerbeertrag um ... € gemindert werden.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Der Beklagte beruft sich zur Begründung auf seine Einspruchsentscheidung vom 02.02.2015 und trägt ergänzend vor: Zwischen dem Anteilsverkauf in 1999 und den späteren Zahlungen bestehe ein untrennbarer Zusammenhang. Die Zahlungen seien Teil des Veräußerungspreises und seien deshalb einheitlich zu behandeln. Das maßgebliche Recht bestimme sich ausschließlich nach der Rechtslage im Zeitpunkt des Veräußerungsgeschäfts und damit der Rechtslage in 1999. Die in den Jahren ab 2003 geleisteten umsatzabhängigen Kaufpreiszahlungen stellten bei der Klägerin Veräußerungserträge dar, die zwar in diesen Jahren bilanziell zu berücksichtigen seien, jedoch folgerichtig nicht nach § 8b Abs. 2 und Abs. 3 Satz 3 KStG freizustellen seien, weder im Jahr der Veräußerung 1999 noch in den nachfolgenden Jahren der Zahlungen. Denn bei der Veräußerung habe nur die Höhe noch nicht festgestanden, der Grund sei jedoch bereits 1999 entstanden. Entscheidend sei, dass es sich um nachträgliche Betriebseinnahmen handele. Eine andere Beurteilung würde zu unberechenbaren Gestaltungen führen, je nachdem, wie sich die Gesetzeslage entwickle. Es wäre dann möglich, einen Vertrag zu schließen mit einem geringen Sockelbetrag, der dann variabel zu jeweils aktuellen und unterschiedlichen Bedingungen versteuert würde.

Voraussetzung für die Anwendung von § 8b KStG und § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO sei, dass ein Merkmal mit Wirkung für die Vergangenheit wegfalle und das Vorliegen dieses Merkmales Voraussetzung für eine Steuerschuld, Steuerbefreiung, Steuerermäßigung oder Steuervergütung sei. Merkmal sei hier nicht das abstrakte Tatbestandsmerkmal, sondern der Teil eines konkreten Sachverhaltes, bei dessen Wegfall der gesetzliche Tatbestand nicht mehr verwirklicht werde. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO betreffe also den Fall, in dem die ursprüngliche Steuerfestsetzung richtig gewesen und durch eine nach Ablauf des Veranlagungszeitraumes und nach Erlass des Steuerbescheides eingetretene Änderung des Sachverhalts falsch geworden sei.

Die Konsequenz aus einem als unzutreffend beurteilten rückwirkenden Ereignis wäre, dass die Höhe des Zahlungsanspruchs jeweils mit Ablauf des Voranmeldungszeitraumes des jeweiligen Jahres feststünde und die steuerliche Auswirkung, bezogen auf 1999, 15 Monate später zu verzinsen wäre, § 8b KStG wäre nach wie vor nicht anwendbar.

Mit Schriftsatz vom 08.04.2016 beantragte der Beklagte zunächst die Beiladung der Erwerberin, der J-GmbH, gem. § 174 Abs. 5 AO. Im Schriftsatz vom 05.08.2016 vertrat der Beklagte die Ansicht, dass eine solche Beiladung nicht erforderlich sei.

Der Beklagte beantragte durch Schriftsatz vom 09.09.2016 im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren I R 36/16 das Ruhen des Verfahrens bzw. die Aussetzung gem. § 74 Finanzgerichtsordnung (FGO).

Im Übrigen wird auf die Schriftsätze des Beklagten verwiesen.

Auf die Sitzungsprotokolle des Erörterungstermins vom 23.02.2016 und der mündlichen Verhandlung vom 19.09.2016 wird verwiesen.

Dem Gericht haben die Körperschaftsteuerakten Bd. II, die Gewerbesteuerakten, die Bilanz- und Bilanzberichtsakten Bd. II, die Akte Allgemeines Bd. I und II, die Rechtsbehelfsakten Bd. II, die Bp-Akte und 12 Bände Bp-Arbeitsakten zu Steuernummer .../.../... vorgelegen.

...

Entscheidungsgründe:

Die zulässige Klage ist begründet.

I.

1. Die Klage gegen den Bescheid für 2009 über den Gewerbesteuermessbetrag vom 21.06.2012 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 02.02.2015 ist zulässig. Insbesondere ist die Klägerin durch diesen Bescheid, mit dem der Gewerbesteuermessbetrag auf 0,00 € festgesetzt wurde, gem. § 40 Abs. 2 der FGO in ihren Rechten verletzt.

Die Zulässigkeit der gegen den Gewerbesteuermessbescheid für 2009 gerichteten Klage folgt aus § 35b Abs. 2 S. 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 08.12.2010 (BGBl. I S. 1768); danach gilt diese Vorschrift erstmals für Verluste, für die nach dem 13.12.2010 eine Erklärung zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes abgegeben wird. Danach sind bei der Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Festsetzung des Steuermessbetrags für den Erhebungszeitraum, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, zu Grunde gelegt worden sind. Zwar ist der Gewerbesteuermessbescheid des Erhebungszeitraums, auf dessen Schluss der vortragsfähige Gewerbeverlust festgestellt wird, kein Grundlagenbescheid für den Verlustfeststellungsbescheid. Der im Messbescheid ausgewiesene Gewerbeverlust ist eine unselbständige Besteuerungsgrundlage i. S. des § 157 Abs. 2 AO. Der vortragsfähige Gewerbeverlust wird nicht im Messbescheid, sondern erst im Verlustfeststellungsbescheid gesondert festgestellt. Der Messbescheid wirkt jedoch – hinsichtlich der in ihm ausgewiesenen Besteuerungsgrundlagen – für den Verlustfeststellungsbescheid grundsätzlich wie ein Grundlagenbescheid; § 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1, § 351 Abs. 2 AO, § 42 FGO gelten gem. § 35b Abs. 2 S. 2 GewStG entsprechend (vgl. FG Hamburg Urteil vom 28.08.2015 6 K 285/13, EFG 2016, 133 unter Hinweis auf Hofmeister in Blümich, EStG, KStG, GewStG, Kommentar, § 35b GewStG, Rn. 50; Selder in Glanegger/Güroff, GewStG, 8. Aufl., § 35b Rz. 16; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 35b Rn. 35).

Daraus folgend liegt eine Rechtsverletzung im Streitfall auch bei dem Gewerbesteuermessbescheid als einem sog. Nullbescheid vor, weil damit zu rechnen ist, dass der Vorgang, auf dem die Festsetzung beruht, bei der gleichen Steuer für spätere Steuerabschnitte steuerliche Nachteile verursachen wird (vgl. BFH Beschluss vom 20.12.2006 VIII B 111/05, BFH/NV 2007, 699). Aufgrund der in § 35b Abs. 2 S. 2 GewStG geregelten Bindung des Bescheids über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes an den Gewerbesteuermessbescheid nach Art eines Grundlagenbescheides und der Übernahme der diesem Steuerbescheid zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen im Verlustfeststellungsbescheid begründen fehlerhafte Besteuerungsgrundlagen im Gewerbesteuermessbescheid eine sachliche Beschwerde im Sinne des § 350 AO und eine Rechtsverletzung im Sinne des § 40 Abs. 2 FGO (Heuermann, DStR 2011, 1489).

2. Für den Körperschaftsteuerbescheid 2009 ergibt sich dies aus § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG, da die Steuererklärungen für das Streitjahr 2009 am 07.02.2011 und damit nach dem 13.12.2010 abgegeben wurden (vgl. § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG in der Fassung des JStG 2010).

II.

Die Klage ist auch begründet.

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2009 und der Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag 2009, jeweils in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 02.02.2015, sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (FGO).

Der Beklagte hat zu Unrecht Bezüge in Höhe von ... € nicht gem. § 8b KStG freigestellt.

Gem. § 8 Abs. 1 KStG bestimmt sich das Einkommen der Klägerin nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und "dieses" Gesetzes. Gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG ist Gewinn der Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres vermehrt um den Wert der Entnahmen und vermindert um den Wert der Einlagen. Das jeweilige Betriebsvermögen richtet sich gem. § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (GoB). Diese ergeben sich vornehmlich aus den "Vorschriften für alle Kaufleute" der §§ 238 ff. des Handelsgesetzbuchs – HGB – (vgl. BFH-Urteil vom 30.11.2005 I R 3/04, BFHE 211, 339, BStBl II 2008, 809). Der hiernach ermittelte Gewinn bildet gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG die Grundlage für den Gewerbeertrag. Das Einkommen einer Kapitalgesellschaft umfasst auch den Gewinn bzw. Verlust aus einer Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften (vgl. § 8 Absatz 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 17 EStG). Hierzu gehören auch Einkünfte aus einer ehemaligen Tätigkeit i. S. d. § 2 Absatz 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. § 8 Absatz 1 Satz 1 KStG i. V. m. § 24 Nr. 2 EStG). Solche Einkünfte liegen vor, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der ehemaligen Tätigkeit der Kapitalgesellschaft stehen.

Damit sind grundsätzlich Einkünfte, die aus einer Veräußerung von Anteilen erzielt werden, steuerpflichtig, auch wenn es sich hierbei um nachträgliche Einkünfte handelt.

Im Streitfall ist das Einkommen der Klägerin jedoch gemäß § 8b KStG außerbilanziell um die Bezüge in Höhe von ... € zu kürzen.

1. Anwendbar ist im Streitfall für das Jahr 2009 die sachliche Befreiungsvorschrift des § 8b KStG in der Fassung des Artikels 3 des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 (BGBl. I S. 2794).

a) Nach § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG bleiben Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10a EStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Dadurch soll verhindert werden, dass sich bei der „Durchschüttung“ einer Dividende über mehrere Beteiligungsstufen im Konzern die Körperschaftssteuerbelastung kumuliert. § 8b Abs. 1 S. 1 KStG enthält eine abschließende Aufzählung aller bei der

Einkommensermittlung außer Ansatz zu lassenden Bezüge (Dötsch/Eversberg/Jost/Witt, Die Körperschaftsteuer, Kommentar, § 8b KStG Rn. 20). Bezüge in diesem Sinne sind grundsätzlich sämtliche Einnahmen und sonstige Leistungen (Geld- und Sachleistungen), also die Bruttobeträge vor Abzug von Betriebsausgaben, die dem Anteilseigner von der Körperschaft „aus dem Anteil“ gewährt werden, also Früchte dieser Anteile sind (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, Kommentar, § 8b Rn. 92, 95, 96).

Im Streitfall liegen Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10a EStG, insbesondere Dividenden und verdeckte Gewinnausschüttungen, nicht vor. So hat die Klägerin keine Geldleistungen dieser Art von der F-GmbH, deren Anteilseignerin sie war, bezogen, sondern Zahlungen für den Verkauf ihrer Anteile von der Erwerberin, der J-GmbH, erhalten.

b) Gem. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG bleiben bei der Ermittlung des Einkommens die Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören, oder an einer Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 KStG außer Ansatz. Veräußerungsgewinn ist nach § 8 b Abs. 2 Satz 2 KStG der Betrag, um den der Veräußerungspreis oder der an dessen Stelle tretende Wert nach Abzug der Veräußerungskosten den Wert übersteigt, der sich nach den Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung im Zeitpunkt der Veräußerung ergibt (Buchwert).

Nach dem Regelungssinn des § 8b Abs. 2 KStG liegt die Rechtfertigung für die (uneingeschränkte und typisierende) Freistellung des Veräußerungsgewinns im sog. Teileinkünftesystem darin, dass der Gewinn im wirtschaftlichen Ergebnis gewissermaßen aufgesummt an die Stelle der anderweitig verdienten oder zukünftig "verdienbaren" Dividenden tritt (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2008 I R 101/06, BFHE 220, 352, BStBl II 2008, 719; Rengers in Blümich, EStG, KStG, GewStG, 132. Aufl. 2016, § 8b KStG, Rn. 200).

aa) Die von der Klägerin im Jahr 1999 an die J-GmbH veräußerten Gesellschaftsanteile der F-GmbH stellen Anteile an einer Körperschaft im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG dar.

Im Streitfall liegt auch eine Veräußerung im Sinne des § 8b Abs. 2 S. 1 KStG vor. Diese erfordert eine entgeltliche Übertragung des zivilrechtlichen oder (zumindest) wirtschaftlichen Eigentums an Wirtschaftsgütern auf ein anderes (Steuer-) Rechtssubjekt, zur Veräußerung eines Anteils an einer Personengesellschaft), etwa durch einen Kauf, Tausch oder mittels tauschähnlicher Geschäfte. Dabei kommt es nicht auf das schuldrechtliche Verpflichtungsgeschäft, sondern das dingliche Erfüllungsgeschäft an (vgl. BFH-Urteil vom 22.09.1992 VIII R 7/90, BFHE 170, 29, BStBl II 1993, 228).

Bürgerlich-rechtlich können die Vertragspartner einen späteren Zeitpunkt der Anteilsübertragung als den des Vertragsabschlusses vereinbaren. Auch einkommensteuerrechtlich unterliegt eine solche für die Zukunft wirkende Abmachung zwischen dem bisherigen und dem neuen Gesellschafter - im Gegensatz zu rückwirkenden Vereinbarungen - im Allgemeinen keinen Bedenken

(BFH- Urteile vom 21.12.1972 IV R 194/69, BFHE 108, 495, BStBl II 1973, 389; vom 22.09.1992 VIII R 7/90, a. a. O.).

bb) Gem. § 34 Abs. 7 Nr. 2 KStG (ursprünglich § 34 Abs. 6d KStG i. d. F. des Steuersenkungsgesetzes -StSenkG) ist die Vorschrift des § 8b KStG erstmals anzuwenden für Gewinne und Gewinnminderungen im Sinne des § 8b Abs. 2 und 3 KStG nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs der Gesellschaft, an der die Anteile bestehen, das dem letzten Wirtschaftsjahr folgt, das in dem Veranlagungszeitraum endet, in dem das Körperschaftsteuergesetz in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) letztmals anzuwenden ist. Bei Kapitalgesellschaften wie der Klägerin, deren Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr übereinstimmt, ist der maßgebliche Zeitpunkt der 01.01.2002.

Zwar wurde der Übertragungsvertrag vor diesem Zeitpunkt abgeschlossen (bereits 1999), aber der im Streitjahr 2009 streitige Gewinn ist erst 2009 entstanden. Auch benennt die Übergangsvorschrift nicht konkret und ausdrücklich den relevanten Zeitpunkt (Abschluss des dinglichen Rechtsgeschäfts oder Entstehung des Veräußerungsgewinnes).

Das Gericht schließt sich jedoch insoweit der Rechtsansicht des FG München an, wonach die Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 7 Nr. 2 KStG auf den Zeitpunkt der Entstehung der Gewinne abstellt, nicht jedoch auf den Zeitpunkt der zugrundeliegenden dinglichen Rechtsgeschäfte. Eine andere Auslegung würde auch nach Ansicht des erkennenden Senats der Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 7 Nr. 2 KStG widersprechen. Der systematische Zusammenhang mit der Anwendungsvorschrift für § 3 Nr. 40 EStG, § 8b Abs. 1 KStG zeigt, dass die Einführung der Veräußerungsgewinnbefreiung hinsichtlich inländischer Beteiligungen ab dem Zeitpunkt gelten soll, ab dem für die Ausschüttungen nicht mehr das Anrechnungsverfahren, sondern ebenfalls die Steuerfreiheit gelten soll. Dies ergibt sich aus der Regelung der zeitlichen Anwendung des § 3 Nr. 40 EStG in der Vorschrift des § 52 Abs. 4a Nr. 2 EStG a. F., nach der nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahrs, in dem das KStG n. F. erstmals bei der Gesellschaft, deren Anteile veräußert werden, angewendet wird, das Halbeinkünfteverfahren anzuwenden ist. Damit sollte eine korrespondierende Behandlung der Beteiligungserträge auf der Ebene der Beteiligungsgesellschaft und der Anteilseignerebene gewährleistet werden. Im Hinblick auf ein mögliches zeitliches Auseinanderfallen zwischen dem Veräußerungsvorgang und nachträglichem Änderungen des Veräußerungsgewinns im Hinblick auf die Anwendung des Anrechnungs- bzw. Halbeinkünfteverfahrens ergab sich dagegen keine Notwendigkeit, beide Vorgänge demselben „Besteuerungsregime“ zu unterwerfen (vgl. FG München, Urteil vom 25.04.2016 7 K 1364/14, EFG 2016, 1360). Auch ein Vergleich zu der zeitlichen Anwendbarkeit des § 8b Abs. 1 KStG bestätigt diese Auffassung. § 8b Abs. 1 KStG findet bereits für ordentliche Gewinnausschüttungen ab dem 01.01.2002 Anwendung. § 8b Abs. 2 KStG ist keine eigenständige Steuerbefreiung, sondern ergänzt die Regelung des § 8b Abs. 1 KStG in konsequenter Weise (vgl. Tiedchen, EFG 2016, 1363), so dass die zeitliche Anwendung beider Absätze auch parallel verlaufen sollte.

cc) Angewandt auf den Streitfall folgt hieraus, dass der erst in 2009 entstandene Veräußerungsgewinn gem. § 8b Abs. 2 KStG freizustellen ist.

aaa) Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns nach § 8b Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG 2002 erfolgt grundsätzlich zwar stichtagsbezogen auf den Veräußerungszeitpunkt.

Im Veräußerungszeitpunkt entsteht der Veräußerungsgewinn, und zwar unabhängig davon, ob der vereinbarte Kaufpreis sofort fällig, in Raten zahlbar oder langfristig gestundet ist und wann der Verkaufserlös dem Veräußerer tatsächlich zufließt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 19.07.1993 GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, m. w. N.)

Der Veräußerungsgewinn ist nicht nach dem Zuflussprinzip des § 11 EStG, sondern nach einer Stichtagsbewertung auf den Zeitpunkt der Entstehung des Gewinns oder Verlusts zu ermitteln (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 21.09.1982 VIII R 140/79, BFHE 137, 407, BStBl II 1983, 289). Maßgebender Zeitpunkt der Gewinn- oder Verlustrealisierung ist derjenige, zu dem bei einer Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich gemäß § 4 Abs. 1, § 5 EStG nach handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung der Gewinn oder Verlust realisiert wäre (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 30.06.1983 IV R 113/81, BFHE 138, 569, BStBl II 1983, 640; vom 02.10.1984 VIII R 20/84, BFHE 143, 304, BStBl II 1985, 428). Der Anspruch auf die Gegenleistung ist bei gegenseitigen Verträgen realisiert, sobald die eigene Leistung erbracht ist. Bei der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften kommt es darauf an, wann der Erwerber zumindest das wirtschaftliche Eigentum an den übertragenen Anteilen erlangt hat (vgl. BFH-Urteile vom 18.11.2014 IX R 30/13, BFH/NV 2015, 489; vom 13.10.2015 IX R 43/14, BFHE 251, 326, BStBl II 2016, 212).

Nachträgliche Veränderungen des Veräußerungspreises aus einem Anteilsverkauf sowie nachträglich angefallene Veräußerungskosten wirken deswegen gewinnmindernd auf den Veräußerungszeitpunkt zurück. Das betrifft nicht nur die nach § 8b Abs. 2 und 3 KStG 2002 (außerbilanziell) vorzunehmende Einkommenskorrektur, sondern auch die (ebenfalls außerbilanziell) vorzunehmende (Gegen-)Korrektur des daraus abzuleitenden steuerbilanziellen Gewinns (BFH-Urteil vom 12.03.2014 I R 55/13, BStBl II 2015, 658 unter Hinweis auf BFH-Urteil vom 22.12.2010 I R 58/10, BFHE 232, 185, zum Teil entgegen BMF-Schreiben vom 13.03.2008, BStBl I 2008, 506).

Nachträgliche Veränderungen des Kaufpreises, zum Beispiel in Folge von konsentierten Preiskorrekturen, sind danach auf den Veräußerungszeitpunkt zurückzubeziehen. Entsprechende Steuerfestsetzungen sind gem. § 175 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 AO zu ändern (a. A. wohl FG München vom 25.04.2016 7 K 1364/14, EFG 2016, 1360). Das gebietet die Regelungsanordnung in § 8b Abs. 2 KStG, die den Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 zeitneutral – also unabhängig von einem Bezug auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum – bestimmt. Nur so lässt sich auch die sog. 5 %-Pauschalierung Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs nach (§ 8b Abs. 3 S. 1 KStG) sachgerecht zuordnen und quantifizieren (Gosch Körperschaftsteuergesetz 3. Aufl., 2015 § 8b KStG Rn. 195c).

bbb) Im Streitfall handelt es sich jedoch nicht um eine nachträgliche Änderung des Kaufpreises, denn der Kaufpreis stand bei Abschluss des Kaufvertrages der Höhe nach noch nicht endgültig fest, da er sich nach der Anzahl der bis zum Jahr 2025 verkauften ... richtete.

Für die Fälle der gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderungen macht die Rechtsprechung eine Ausnahme von dem oben dargestellten Grundsatz der stichtagsbezogenen Betrachtung auf den Veräußerungszeitpunkt und stellt in diesen

Ausnahmefällen auf die Realisation des Veräußerungsentgelts ab, der Veräußerer die Gewinne erst im Zuflusszeitpunkt erzielt (siehe BFH-Urteil vom 27.10.2015 VIII R 47/12, HFR 2016, 307 mit Hinweis auf BFH-Urteil vom 14.05.2002 VIII R 8/01, BStBl II 2002, 532 und BFH-Urteil vom 17.07.2013 X R 40/10, BStBl II 2013, 883). Die Sofortversteuerung in solchen Fällen gewinnabhängiger Kaufpreisleistungen stünde nicht nur im Widerstreit zur Systematik der §§ 16, 34 EStG sowie dem Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit; sie wäre auch mit dem (handelsrechtlichen) Realisationsprinzip nicht vereinbar (§ 252 Abs. 1 Nr. 4, Halbsatz 2 HGB). Denn mit Rücksicht auf die Unwägbarkeiten sowohl der allgemeinen zukünftigen wirtschaftlichen Entwicklung als auch im Hinblick auf die Stellung des einzelnen Unternehmens am Markt fehlt es an der Voraussetzung des Entstehens des Anspruchs, denn hierzu müsste der Anspruch "so gut wie sicher sein" (vgl. z. B. BFH-Urteil vom 17.12.1998 IV R 21/97, BFHE 187, 552, BStBl II 2000, 116, 119). Hieraus folgt, dass sich eine Schätzung des Forderungswerts auf eine weitgehend unsichere Prognose und damit auf im Wesentlichen spekulative Momente stützen müsste (BFH-Urteil vom 14.05.2002 VIII R 8/01, BStBl II 2002, 532 m. w. N.).

Zwar ist diese zu Veräußerungsgewinnen nach §§ 16, 17 EStG ergangene Rechtsprechung zu den Besonderheiten einer gewinn- oder umsatzabhängigen Kaufpreisforderung bisher nicht vom I. Senat des BFH und damit hinsichtlich der Körperschaftsteuer ausdrücklich bestätigt bzw. übertragen worden, allerdings muss die Rechtsprechung des VIII. und X. Senats auch für die Körperschaftsteuer gelten, denn die Grundlagen für die Besteuerung einer Gesellschaft, insbesondere hinsichtlich der Frage der Bilanzierung und Gewinnrealisierung, sind unabhängig von ihrer Gesellschaftsform und richten sich nach denselben Voraussetzungen. Das Körperschaftsteuerrecht bildet insofern kein Sonderrecht. Das gilt insbesondere, weil die oben dargelegte Rechtsprechung des I. Senats bei ihrer Argumentation zu der stichtagsbezogenen Ermittlung des Veräußerungsgewinns auf das Urteil des Großen Senats vom 19.07.1993 GrS 2/92 (BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897) abstellt und diese Entscheidung zu § 16 EStG ergangen ist (vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG-Kommentar, 1. Aufl. 2015, § 8b KStG Rn. 234).

Hieraus folgt, dass jedes Jahr die erfolgten Zuflüsse nach der im jeweiligen Jahr geltenden Rechtslage besteuert werden. Das folgt aus dem Abschnittsprinzip gem. § 2 Abs. 7 EStG.

ccc) Im Streitfall spricht für dieses Ergebnis auch die Ausübung der Option in 2002, denn hierdurch haben sich nach dem unstreitigen Vortrag der Klägerin auch Auswirkungen auf die Kaufpreisverteilung zwischen den Beteiligten ergeben, so dass kausal für die Gewinnentstehung neben dem Kaufvertrag in 1999 auch die Optionsausübung in 2002 war. Die Ausübung der Option fand bereits im zeitlichen Geltungsbereich des Halbeinkünfteverfahrens statt.

ddd) Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht aus der Entscheidung des FG Hamburg vom 29.10.2008 (1 K 190/06, EFG 2009, 642). Denn in dem dort entschiedenen Fall handelte es sich zwar auch um einen Veräußerungsgewinn, allerdings stand dieser bereits im Zeitpunkt des Abschlusses des Kaufvertrages auch der Höhe nach fest.

eee) Selbst wenn der Fall des gewinnabhängigen Kaufpreises wie der Fall der nachträglichen Änderung des Kaufpreises in der Weise behandelt würde, dass der gesamte Kaufpreis bereits bei Abschluss des dinglichen Rechtsgeschäftes zu

erfassen und zu versteuern würde, wäre das Ergebnis für das Streitjahr 2009 dasselbe. Denn in diesem Fall wäre der steuerbilanzielle Gewinn in 2009 entsprechend zu reduzieren und in 1999 zu erhöhen (vgl. BMF-Schreiben IV C 2-S 2750-a/07/100002: 002 2015/0606474 vom 24.07.2015, BStBl I 2015, 612). In diesem Fall wäre jedoch der steuerbilanzielle Gewinn in Höhe von ... € zu reduzieren und nicht nur in Höhe von ... € (siehe dd). Allerdings kann das Gericht nicht über den Klageantrag hinausgehen.

dd) Veräußerungsgewinn gem. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG ist im Streitfall der gesamte streitige Betrag in Höhe von ... €, denn es sind im Streitjahr keine Veräußerungskosten angefallen. Es ist jedoch nicht der Betrag in Höhe von ... € gem. § 8b Abs. 2 KStG freizustellen. Gem. § 8b Abs. 3 KStG gelten 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen, so dass ein Betrag in Höhe von ... € freizustellen ist.

2. Eine Einschränkung ergibt sich auch nicht aus § 8b Abs. 1 Satz 2 in der im Streitjahr geltenden Fassung. Hiernach gilt:

Satz 1 gilt für sonstige Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes und der Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 9 zweiter Halbsatz sowie des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe a zweiter Halbsatz des Einkommensteuergesetzes nur, soweit sie das Einkommen der leistenden Körperschaft nicht gemindert haben (§ 8 Abs. 3 Satz 2).

Die Voraussetzungen des § 8b Abs. 1 Satz 2 in der im Streitjahr geltenden Fassung liegen nicht vor, denn hiernach sind nur verdeckte Gewinnausschüttungen umfasst. Eine solche liegt unstreitig nicht vor.

III.

Die Beiladung der Erwerberin war nicht erforderlich, obwohl der Beklagte zunächst einen Antrag gem. § 174 Abs. 5 AO gestellt hatte, denn nach der im Streitjahr geltenden Fassung des § 8b Abs. 1 Satz 2 KStG galt das Korrespondenzprinzip nur für verdeckte Gewinnausschüttungen, welche hier nicht vorliegen. Eine Auswirkung dieses finanzgerichtlichen Verfahrens auf die Erwerberin war daher nicht möglich.

IV.

Die Sache war entscheidungsreif. Insbesondere lagen weder die Voraussetzungen für ein Ruhen noch eine Aussetzung vor.

Die Klägerin hat einem Ruhen des Verfahrens nicht zugestimmt. Auch fehlt es an der Vorgeiflichkeit im Sinne des § 74 FGO. Eine Aussetzung wegen eines Musterverfahrens beim BFH, kommt anders als bei einem beim Bundesverfassungsgericht oder EuGH anhängigen Verfahren, nicht in Betracht. Zudem ist der Sachverhalt, der der Entscheidung des FG München zu Grunde lag, nicht mit diesem Fall zu vergleichen, denn in dem dortigen Fall ging es gerade nicht um einen gewinnabhängigen bzw. umsatzabhängigen Kaufpreis, sondern um die nachträgliche Erhöhung des Veräußerungspreises.

V.

Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid setzt bereits eine Steuer von 0 € fest, auch der angefochtene Bescheid über den Gewerbesteuermessbetrag setzt einen Gewerbesteuermessbetrag von 0 € fest, so dass hier keine Änderung erfolgen kann. Die in den Bescheiden enthaltenen Besteuerungsgrundlagen sind jedoch unter Berücksichtigung der Rechtsauffassung des Gerichts neu zu berechnen. Diese Umsetzung wird gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen.

VI.

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

2. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 1 und 3 FGO i. V. m. § 708 Nr. 10, § 711 der Zivilprozessordnung.

3. Die Revision ist gem. § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.