Downloaded from Blogs on 08.11.2026 17:34

By PwC Deutschland | 26 February 2026

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

§ 4 Abs. 2 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 (UmwStG 2006) ermöglicht seinem unmissverständlichen Wortlaut nach die Anrechnung des Zeitraums der Zugehörigkeit des eingebrachten Wirtschaftsguts (nur), wenn die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist. Letzteres betrifft aber nicht die Situation des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 2a Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes, weil dafür alleine der Beginn des Erhebungszeitraums, also ein Zeitpunkt und eben nicht ein Zeitraum, rechtsfolgenauslösend ist (Bestätigung der Senatsurteile vom 11.07.2023 - I R 21/20, BStBl II 2024, 413; vom 11.07.2023 - I R 36/20, BStBl II 2024, 419; vom 11.07.2023 - I R 40/20, BStBl II 2024, 434, und vom 11.07.2023 - I R 45/20, BStBl II 2024, 438). Dies hat der Bundesfinanzhof (BFH) in einem aktuellen Urteil entschieden.

Downloaded from Blogs on 08.11.2026 17:34

Sachverhalt

Die Klägerin war eine GmbH, deren Alleingesellschafter V ebenfalls zu 100 % an der V-GmbH beteiligt war. Die Klägerin war zudem Komplementärin einer GmbH & Co. KG, deren alleiniger Kommanditist wiederum V war. Die Anteile des V an der V-GmbH wurden in dessen Sonder-Betriebsvermögen bei der GmbH & Co. KG bilanziert.

Im April 2016 beschloss die Gesellschafterversammlung der Klägerin eine Stammkapitalerhöhung. Die auf den neuen Geschäftsanteil zu leistende Stammeinlage war im Wege des Anteilstauschs dadurch zu leisten, dass V als Übernehmer des neuen Geschäftsanteils die von ihm gehaltene Beteiligung an der V-GmbH in die Klägerin einbrachte. Die Abtretung des Geschäftsanteils erfolgte mit sofortiger Wirkung. Die eingebrachte Beteiligung wurde von der Klägerin als sog. qualifizierter Anteilstausch behandelt und mit dem Buchwert angesetzt. Im September 2016 erhielt die Klägerin als nunmehrige Alleingesellschafterin der V-GmbH eine Gewinnausschüttung.

Im Gewerbesteuermessbescheid 2016 lehnte das beklagte Finanzamt eine Kürzung des durch die Gewinnausschüttung erhöhten Gewerbeertrags ab, weil die Beteiligung an der V-GmbH nicht schon zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15 % betragen habe und die Voraussetzungen des sog. Schachtelprivilegs (§ 9 Nr. 2a GewStG) damit nicht vorlägen.

Mit ihrer Klage vertrat die Klägerin dagegen die Auffassung, dass sie in die Rechtsstellung der übertragenden Gesellschaft, die zu Beginn des Erhebungszeitraums mit mindestens 15 % am Stammkapital beteiligt gewesen sei, eingetreten sei.

Die Klage vor dem Finanzgericht Düsseldorf hatte Erfolg (siehe unseren **Blogbeitrag**).

Entscheidung des BFH

Der BFH hat der Revision stattgegeben und die Entscheidung der Vorinstanz aufgehoben.

Entscheidungserhebliche Tatbestandsvoraussetzung des §9 Nr.2a GewStG ist, ob die Beteiligung "zu Beginn des Erhebungszeitraums" bestand. Dabei gilt das Stichtagsprinzip; auf spätere Veränderungen kommt es regelmäßig nicht an (Senatsurteile vom 16.04.2014- IR44/13, BStBl II 2015, 303; vom 28.06.2022- IR43/18, BStBl II 2024, 650).

Nach Maßgabe der vorgenannten Urteile, an denen der Senat festhält, sind die Voraussetzungen des §9 Nr.2a GewStG im Streitfall nicht erfüllt, denn die Klägerin war zu Beginn des Erhebungszeitraums, also am 01.01.2016, tatsächlich nicht an der V-GmbH beteiligt, und es erfolgt insoweit auch keine Zurechnung der Vorbesitzzeit nach den Vorschriften des Umwandlungssteuergesetzes 2006.

Der Senat hat im Urteil vom 16.04.2014- IR44/13 (BFHE 245, 248, BStBl II 2015, 303) ausgeführt, dass nach entsprechender Anwendung von §4 Abs.2 Satz3 (i.V.m. §23 Abs.1) UmwStG 2006 bei einem sogenannten qualifizierten Anteilstausch unter der Voraussetzung des Ansatzes des eingebrachten Betriebsvermögens mit einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert durch die übernehmende

Downloaded from Blogs on 08.11.2026 17:34

Gesellschaft der Zeitraum der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der übertragenden Körperschaft dem übernehmenden Rechtsträger anzurechnen ist, wenn die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist.

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

Der Senat hat bei der Entscheidung dieser Rechtsfrage daher vor allem darauf verwiesen, dass § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 seinem unmissverständlichen Wortlaut nach die Anrechnung des Zeitraums der Zugehörigkeit des eingebrachten Wirtschaftsguts (nur) dann ermöglicht, wenn die Dauer der Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen für die Besteuerung bedeutsam ist.

Rechtsfolgenauslösend ist aber in der Situation des gewerbesteuerrechtlichen Schachtelprivilegs nach § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG allein der Beginn des Erhebungszeitraums, also ein Zeitpunkt und eben nicht ??wie etwa in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Investitionszulagengesetzes 1999 oder auch in § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG?? ein Zeitraum (bestätigt durch Senatsurteile vom 11.07.2023 - I R 21/20, BStBl II 2024, 413; vom 11.07.2023 - I R 36/20, BStBl II 2024, 419; vom 11.07.2023 - I R 40/20, BStBl II 2024, 434; vom 11.07.2023 - I R 45/20, BStBl II 2024, 438).

Ist § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 aber seinem Wortlaut nach von vornherein nicht einschlägig, entfällt insoweit die Wirkkraft der Vorschrift.

Der Senat hat die Norm als spezifische Ausnahmevorschrift verstanden und deshalb ihre erweiternde Auslegung in dem Sinn, dass der erforderliche Beteiligungszeitraum als "tatbestandliches Weniger" durch einen Beteiligungsstichtag ersetzt wird, abzulehnen.

Daran ändert nach Auffassung des Senats auch die Verweisung in § 23 Abs. 1 UmwStG 2006 auf § 12 Abs. 3 Halbsatz 1 UmwStG 2006 nichts, weil diese als "Generalklausel" für Fälle des Eintritts in (zurückliegende) Zeiterfordernisse hinter die insoweit speziellere Verweisungsnorm des § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG 2006 systematisch zurücktritt.

Der Senat hält nach nochmaliger Überprüfung an seiner bisherigen Rechtsprechung fest.

Fundstelle

BFH, Urteil vom 17. Dezember 2025 (**I R 9/23**), veröffentlicht am 26. Februar 2026.

Eine englische Zusammenfassung dieses Urteils finden Sie **hier**.

Keywords

Gewerbesteuerrecht, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG), gewerbesteuerliches Schachtelprivileg