

EuGH-Vorlage vom 20. Mai 2026, X R 27/22

Vereinbarkeit der pauschalen Bemessung nicht abziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5 % des Verschmelzungsgewinns (§ 12 Abs. 2 Satz 2 des Umwandlungssteuergesetzes 2006 i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes) mit Art. 7 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie

ECLI:DE:BFH:2026:VE.200526.XR27.22.0

BFH X. Senat

EGRL 133/2009 Art 7 Abs 1, UmwStG 2006 § 12 Abs 2 S 1, UmwStG 2006 § 12 Abs 2 S 2, KStG § 8b Abs 2 S 1, KStG § 8b Abs 3 S 1, EStG § 3c Abs 1, EGRL 133/2009 Anh 1 Teil A Buchst j, EWGRL 435/90 Art 4 Abs 2 S 2, EWGRL 434/90 Art 7, KStG § 8b Abs 5, KStG VZ 2010

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 24. März 2022, Az: 1 K 181/19

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt: Ist Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG (Fusionsrichtlinie) dahingehend auszulegen, dass er der Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach welcher zwar die Wertsteigerungen beim Untergang der Beteiligung keiner Besteuerung unterliegen, wohl aber aus diesem Anlass Betriebsausgaben nicht abgezogen werden können, deren Höhe pauschal mit 5 % des steuerfreien Übernahmegewinns bemessen wird?

Tenor

- I. Dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) wird die folgende Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt: Ist Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Amtsblatt der Europäischen Union 2009, Nr. L 310, 34), wonach im Fall der Fusion die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung unterliegen, wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung besitzt, dahingehend auszulegen, dass er einer Regelung eines Mitgliedstaats entgegensteht, nach welcher zwar die Wertsteigerungen beim Untergang der Beteiligung keiner Besteuerung unterliegen, wohl aber aus diesem Anlass Betriebsausgaben nicht abgezogen werden können, deren Höhe pauschal mit 5 % des steuerfreien Übernahmegewinns bemessen wird?
- II. Das Revisionsverfahren wird bis zur Entscheidung des EuGH über die Vorabentscheidungsfrage ausgesetzt.

Tatbestand

- 1** I. Maßgebende Vorschriften des nationalen Rechts und des Unionsrechts
- 2** 1. Nationales Recht
- 3** a) Die für den Streitfall maßgebenden Vorschriften des deutschen Umwandlungssteuergesetzes (Art. 6 des Gesetzes über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften vom 07.12.2006, Bundesgesetzblatt Teil I --BGBI I-- 2006, 2782 --SEStEG--), nachfolgend als "UmwStG 2006" bezeichnet, lauteten im Jahr 2010:

"Erster Teil. Allgemeine Vorschriften

§ 1 Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

(1) Der Zweite bis Fünfte Teil gilt nur für

1. die Verschmelzung, Aufspaltung und Abspaltung im Sinne der §§ 2, 123 Abs. 1 und 2 des Umwandlungsgesetzes von Körperschaften oder vergleichbare ausländische Vorgänge sowie des Artikels 17 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 und des Artikels 19 der Verordnung (EG) Nr. 1435/2003; (...)

(2) Absatz 1 findet nur Anwendung, wenn

1. beim Formwechsel der umwandelnde Rechtsträger oder bei den anderen Umwandlungen die übertragenden und die übernehmenden Rechtsträger nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der Europäischen Union oder eines Staates, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum Anwendung findet, gegründete Gesellschaften im Sinne des Artikels 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sind, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befinden oder (...)

§ 2 Steuerliche Rückwirkung

- (1) Das Einkommen und das Vermögen der übertragenden Körperschaft sowie des übernehmenden Rechtsträgers sind 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. (...)

Dritter Teil. Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft

§ 11 Wertansätze in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft

- (1) Bei einer Verschmelzung oder Vermögensübertragung (Vollübertragung) auf eine andere Körperschaft sind die übergehenden Wirtschaftsgüter, einschließlich nicht entgeltlich erworbener oder selbst geschaffener immaterieller Wirtschaftsgüter, in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft mit dem gemeinen Wert anzusetzen. (...)
- (2) 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. (...)

§ 12 Auswirkungen auf den Gewinn der übernehmenden Körperschaft

- (1) Die übernehmende Körperschaft hat die auf sie übergegangenen Wirtschaftsgüter mit dem in der steuerlichen Schlussbilanz der übertragenden Körperschaft enthaltenen Wert im Sinne des § 11 zu übernehmen. (...)

- (2) Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz. § 8b des Körperschaftsteuergesetzes ist anzuwenden, soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht. (...)"

- 4 b) Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl I 2002, 4144); § 8b Abs. 3 KStG in der Fassung des Art. 3 Nr. 2 Buchst. b des Gesetzes zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 22.12.2003 (BGBl I 2003, 2840), geändert durch Art. 3 Nr. 2 Buchst. a des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20.12.2007 (BGBl I 2007, 3150):

"§ 8b Beteiligung an anderen Körperschaften und Personenvereinigungen

- (1) Bezüge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchstabe a des Einkommensteuergesetzes bleiben bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. (...)
- (2) Bei der Ermittlung des Einkommens bleiben 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 gehören, (...) außer Ansatz. Veräußerungsgewinn im Sinne des Satzes 1 ist 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). (...)
- (3) Von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des Absatzes 2 Satz 1, 3 und 6 gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. § 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden. (...)
- (5) Von den Bezügen im Sinne des Absatzes 1, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten 5 Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. § 3c Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes ist nicht anzuwenden."

- 5 c) Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (in der Fassung der Bekanntmachung vom 08.10.2009, BGBl I 2009, 3366) --EStG--:

"§ 3c Anteilige Abzüge

- (1) Ausgaben dürfen, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden; Absatz 2 bleibt unberührt. (...)

§ 20

- (1) Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören
1. Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien, Genussrechten, mit denen das Recht am Gewinn und Liquidationserlös einer Kapitalgesellschaft verbunden ist, aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung, an Genossenschaften sowie an einer optierenden Gesellschaft im Sinne des § 1a des Körperschaftsteuergesetzes. (...)"

- 6 2. Unionsrecht

- 7 Die für den Streitfall maßgeblichen Vorschriften der Richtlinie 2009/133/EG des Rates vom 19.10.2009 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und

den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen, sowie für die Verlegung des Sitzes einer Europäischen Gesellschaft oder einer Europäischen Genossenschaft von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat (Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2009, Nr. L 310, 34) --Richtlinie 2009/133/EG-- lauten:

"Kapitel I. Allgemeine Vorschriften

Art. 1

Jeder Mitgliedstaat wendet diese Richtlinie auf folgende Vorgänge an:

- a) Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind; (...)

Art. 2

Im Sinne dieser Richtlinie ist

- a) "Fusion" der Vorgang, durch den
 - i) eine oder mehrere Gesellschaften zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf eine bereits bestehende Gesellschaft gegen Gewährung von Anteilen am Gesellschaftskapital der anderen Gesellschaft an ihre eigenen Gesellschafter und gegebenenfalls einer baren Zuzahlung übertragen; (...)
 - iii) eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt; (...)
- f) "einbringende Gesellschaft" die Gesellschaft, die ihr Aktiv- und Passivvermögen überträgt oder einen oder mehrere Teilbetriebe einbringt;
- g) "übernehmende Gesellschaft" die Gesellschaft, die das Aktiv- und Passivvermögen oder einen oder mehrere Teilbetriebe von der einbringenden Gesellschaft übernimmt; (...)

Art. 3

Im Sinne dieser Richtlinie ist eine "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" jede Gesellschaft,

- a) die eine der in Anhang I Teil A aufgeführten Formen aufweist;
- b) die nach dem Steuerrecht eines Mitgliedstaats als in diesem Mitgliedstaate ansässig und nicht aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens mit einem Drittstaat als außerhalb der Gemeinschaft ansässig angesehen wird; und
- c) die ferner ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegt, ohne davon befreit zu sein.

Kapitel II. Regeln für Fusionen, Spaltungen, Abspaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen

Art. 4

- (1) Die Fusion, Spaltung oder Abspaltung darf keine Besteuerung des Veräußerungsgewinns auslösen, der sich aus dem Unterschied zwischen dem tatsächlichen Wert des übertragenen Aktiv- und Passivvermögens und dessen steuerlichem Wert ergibt. (...)

Art. 7

- (1) Wenn die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.
- (2) Die Mitgliedstaaten können von Absatz 1 abweichen, wenn der Anteil der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft weniger als 15 % beträgt."

8 II. Sachverhalt und Verfahrensstand

- 9 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) mit Sitz in der Bundesrepublik Deutschland.
- 10 Die Klägerin war zu Beginn des Streitjahrs 2010 Alleingesellschafterin von fünf Kapitalgesellschaften, die ihren Sitz in anderen Staaten der Europäischen Union hatten (eine italienische società per azioni --S.p.A.--, eine spanische sociedad anónima unipersonal --S.A.U.--, eine schwedische aktiebolag --AB--, eine britische Limited --Ltd.-- und eine französische société par actions simplifiées --S.A.S.--).
- 11 Die vier erstgenannten Auslandsgesellschaften wurden im Wege grenzüberschreitender Verschmelzung mit handelsrechtlicher Wirkung zum ...2010 auf die Klägerin verschmolzen. Die französische Tochtergesellschaft wurde mit Wirkung zum ...2010 im Wege der Verschmelzung nach französischem Recht (Transmission Universelle de Patrimoine) unter Übertragung sämtlicher Vermögensgegenstände und Schulden ohne Abwicklung aufgelöst. Anschließend führte die Klägerin die Geschäftsbetriebe ihrer früheren Tochtergesellschaften in Form ertragsteuerrechtlicher Betriebsstätten in den jeweiligen Ansässigkeitsstaaten unverändert fort.
- 12 In ihrer Handelsbilanz setzte die Klägerin die Vermögensgegenstände und Schulden der auf sie verschmolzenen Tochter-Kapitalgesellschaften mit den Buchwerten an (Ausübung des Wahlrechts nach § 24 des Umwandlungsgesetzes in der Fassung vom 28.10.1994, BGBl I 1994, 3210). Auch steuerrechtlich wurde die Buchwertfortführung gewählt (§ 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006).
- 13 Durch die Verschmelzungen entstanden Übernahmeergebnisse in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der jeweils übertragenen Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen waren (§ 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006). Diese Übernahmeergebnisse beliefen sich bei der Klägerin auf die folgenden Beträge:

	Übernahmegewinne	Übernahmeverlust	Summe/Saldo
italienische S.p.A.	5.409.628,28 €		
schwedische AB	6.998.297,52 €		
britische Ltd.	6.483.613,89 €		
französische S.A.S.	11.651.796,66 €		
spanische S.A.U.		./ 1.810.834,00 €	
Nachaktivierung Vorbetriebsprüfung	./ 55.764,78 €	./ 25.300,00 €	
Nachaktivierung Betriebsprüfung	<u>./ 40.745,54 €</u>		

= Summe der Übernahmegewinne	30.446.826,03 €	./.	1.836.134,00 €
./.	Kosten der Vermögensübergänge	<u>./.</u>	325.353,62 €
		<u>./.</u>	40.669,20 €
		./.	366.022,82 €
= Übernahmeergebnisse	30.121.472,41 €	./.	1.876.803,20 €
			28.244.669,21 €

- 14** Das gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG steuerfreie Übernahmeergebnis ermittelte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) unter Berücksichtigung pauschal nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 in Verbindung mit (i.V.m.) § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG wie folgt:

Saldo der Übernahmeergebnisse nach Abzug der Kosten für die Vermögensübergänge	28.244.669,21 €
./. pauschale nichtabziehbare Betriebsausgaben (5 % von 30.121.472,41 €)	<u>./. 1.506.073,62 €</u>
= steuerfrei bleibender Betrag	26.738.595,59 €

- 15** Diesen Betrag (aufgerundet 26.738.596 €) zog das FA bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens im geänderten Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 13.10.2017, der den Gegenstand des vorliegenden Verfahrens bildet, vom Steuerbilanzgewinn ab.
- 16** Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin erfolglos geltend, die Minderung des steuerfreien Betrags um die Pauschale für nichtabziehbare Betriebsausgaben (hier: 1.506.073 €) verstoße gegen Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG. Zwar enthalte Art. 4 der --in engem Zusammenhang mit der Richtlinie 2009/133/EG stehenden-- Richtlinie 2011/96/EU des Rates vom 30.11.2011 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (ABIEU 2011, Nr. L 345, 8) --Richtlinie 2011/96/EU-- eine ausdrückliche Öffnungsklausel, wonach bis zu 5 % der Dividenden als nichtabziehbare Betriebsausgaben behandelt werden dürfen. Art. 7 der Richtlinie 2009/133/EG weise eine solche Öffnungsklausel aber gerade nicht auf.
- 17** Während des anschließenden Klageverfahrens erweiterte die Klägerin ihr Begehren dahingehend, dass ein weiterer Betrag von 366.023 € steuerfrei belassen werden müsse. Zur Begründung führte sie aus, auch die Minderung der steuerfreien Übernahmeergebnisse um die Kosten der Vermögensübergänge sei mit Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG unvereinbar.
- 18** Das Finanzgericht (FG) wies die Klage ab (Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 979).
- 19** Mit ihrer Revision verfolgt die Klägerin ihr Begehren weiter. Sie ist der Auffassung, nach der deutschen gesetzlichen Regelung werde ein Teil (5 %) des Übernahmegewinns "umbenannt" und besteuert, obwohl Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG dies verbiete. Eine hypothetische unmittelbare Steuer auf Fusionsgewinne hätte exakt denselben Anknüpfungspunkt, wäre unionsrechtlich aber unzulässig. Der deutsche Gesetzgeber hätte die von ihm gewünschte Gleichbehandlung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen auch dadurch erreichen können, dass er in beiden Fällen von einer pauschalen Bemessung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben absieht.
- 20** Die Klägerin beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung vom 25.11.2019 aufzuheben und den Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 13.10.2017 dahingehend zu ändern, dass die Kosten der Vermögensübergänge von 366.023 € als Betriebsausgaben abgezogen werden können und die außerbilanzielle Hinzurechnung eines Betrags für nichtabziehbare Betriebsausgaben von 1.506.073 € unterbleibt, hilfsweise eine Vorabentscheidung des Gerichtshofs des Europäischen Union (EuGH) zu einer --näher bezeichneten-- Frage der Auslegung des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG einzuholen.
- 21** Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.
- 22** Es schließt sich dem angefochtenen Urteil an.

Entscheidungsgründe

23

III. Zur Vorlagefrage

- 24 Der Senat setzt das Verfahren aus und legt dem EuGH die im Tenor genannte Frage gemäß Art. 267 Abs. 3 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) zur Vorabentscheidung vor.
- 25 Die im Streitfall vom FA gegen die Klägerin festgesetzte Körperschaftsteuer entspricht den Regelungen des deutschen Rechts (dazu unten 1.). Darüber hinaus ist Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG für die rechtliche Beurteilung des Streitfalls heranzuziehen (unten 2.). Nach der Konzeption des deutschen Rechts korrigiert die Hinzurechnung von 5 % der Übertragungsgewinne lediglich einen überschießenden Betriebsausgabenabzug aus der Zeit des Haltens der Beteiligung (unten 3.). Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG steht nach Ansicht des vorlegenden Senats dieser Pauschale nicht entgegen (unten 4.). Es sprechen aber auch Aspekte für die gegenteilige Auffassung (unten 5.). Damit bestehen Zweifel über die Auslegung des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG, so dass gemäß Art. 267 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 AEUV der EuGH anzurufen ist (unten 6.). Die Vorlagefrage ist für die Beurteilung des Ausgangsverfahrens entscheidungserheblich (unten 7.).
- 26 1. Nach deutschem Recht hat das FA die Besteuerung im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom 13.10.2017 zutreffend vorgenommen. Dies zieht auch die Klägerin nicht in Zweifel.
- 27 a) Die Regelungen des Umwandlungssteuergesetzes 2006 sind nicht nur auf die vier grenzüberschreitenden Verschmelzungen anwendbar, sondern auch auf die nach französischem Recht durchgeführte Verschmelzung des französischen S.A.S. auf die Klägerin. Dabei handelt es sich um einen vergleichbaren ausländischen Vorgang im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG 2006.
- 28 b) Nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 bleibt bei der übernehmenden Körperschaft (hier: der Klägerin) ein Gewinn oder ein Verlust in Höhe des Unterschieds zwischen dem Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft und dem Wert, mit dem die übergegangenen Wirtschaftsgüter zu übernehmen sind, abzüglich der Kosten für den Vermögensübergang, außer Ansatz. Sofern die übernehmende Körperschaft allerdings --wie hier-- an der übertragenden Körperschaft beteiligt war, enthält § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 für Übernahmegewinne eine Spezialregelung, die Satz 1 verdrängt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30.07.2014 - I R 58/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.300714.IR58.12.0, Sammlung der Entscheidungen des BFH --BFHE-- 246, 453, Bundessteuerblatt Teil II --BStBl II-- 2015, 199, Rz 22; Verfassungsbeschwerde unter dem Aktenzeichen 2 BvR 84/17 noch anhängig). Danach ist § 8b KStG anzuwenden, soweit der Gewinn im Sinne des Satzes 1 abzüglich der anteilig darauf entfallenden Kosten für den Vermögensübergang dem Anteil der übernehmenden Körperschaft an der übertragenden Körperschaft entspricht.
- 29 Damit ist zunächst die Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG anzuwenden (BFH-Urteil vom 30.07.2014 - I R 58/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.300714.IR58.12.0, BFHE 246, 453, BStBl II 2015, 199, Rz 12). Nach dieser Regelung bleiben bei der Ermittlung des Einkommens Gewinne aus der Veräußerung eines Anteils an einer Körperschaft oder Personenvereinigung, deren Leistungen beim Empfänger (unter anderem) zu Einnahmen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören, außer Ansatz. Ebenso ist im Rahmen des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 das pauschale Betriebsausgaben-Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG anzuwenden (BFH-Urteil vom 26.09.2018 - I R 16/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.260918.IR16.16.0, BFHE 263, 131, BStBl II 2020, 206, Rz 21). Danach gelten von dem jeweiligen Gewinn im Sinne des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG fünf Prozent als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Im Gegenzug ist das allgemein für Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen stehende Abzugsverbot des § 3c Abs. 1 EStG nicht anzuwenden (§ 8b Abs. 3 Satz 2 KStG).
- 30 Für Übernahmeverluste gilt hingegen nicht § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006, sondern ausschließlich Satz 1 dieser Regelung (BFH-Urteil vom 30.07.2014 - I R 58/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.300714.IR58.12.0, BFHE 246, 453, BStBl II 2015, 199, Rz 23; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 11.11.2011, Bundessteuerblatt Teil I --BStBl I-- 2011, 1314, Rz 12.06 Satz 2; insoweit gleichlautend BMF-Schreiben vom 02.01.2025, BStBl I 2025, 92, Rz 12.06 Satz 2).
- 31 c) Diese Regelungen hat das FA beachtet. Es hat die vier positiven Übernahmeergebnisse (30.446.826,03 €), vermindert um die Kosten dieser Vermögensübergänge (325.353,62 €), gemäß § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG von der Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer ausgenommen. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 ist hier in vollem Umfang --und nicht nur anteilig-- anzuwenden, da die Klägerin an ihren ausländischen Tochtergesellschaften zu jeweils 100 % beteiligt war. Ebenso hat das FA den Verlust aus der

Übernahme der spanischen S.A.U. (./ 1.810.834,00 €), abzüglich der Kosten für diesen Vermögensübergang (40.669,20 €), gemäß § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006 außer Ansatz gelassen. Hieraus ergab sich insgesamt ein Abzug von der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage von 28.244.669,21 €.

- 32** In einem zweiten Schritt hat das FA zur pauschalierten Abgeltung nicht abziehbarer Betriebsausgaben die Regelung des § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG angewendet. Hierfür hat es einen Betrag im Umfang von 5 % der vier Übernahmegewinne (der Übernahmeverlust fließt hier nicht in die Betrachtung ein), jeweils abzüglich der Kosten dieser Vermögensübergänge, dem steuerpflichtigen Gewinn hinzurechnet (5 % von 30.121.472,41 € = 1.506.073,62 €).
- 33** Dies alles ist sowohl materiell-rechtlich als auch rechnerisch zutreffend.
- 34** 2. Der Vorgang ist an der Richtlinie 2009/133/EG, insbesondere deren Art. 7 Abs. 1, zu messen.
- 35** a) Gemäß ihrem Art. 1 Buchst. a ist die Richtlinie 2009/133/EG unter anderem auf Fusionen anwendbar, wenn daran Gesellschaften aus zwei oder mehr Mitgliedstaaten beteiligt sind.
- 36** aa) Eine Fusion im Sinne der Richtlinie 2009/133/EG ist unter anderem ein Vorgang, durch den eine Gesellschaft zum Zeitpunkt ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Aktiv- und Passivvermögen auf die Gesellschaft überträgt, die sämtliche Anteile an ihrem Gesellschaftskapital besitzt (Art. 2 Buchst. a iii der Richtlinie 2009/133/EG). Dies ist hier der Fall, da die ausländischen Tochtergesellschaften im Rahmen ihrer Auflösung ohne Abwicklung ihr gesamtes Vermögen auf ihre Alleingesellschafterin --die Klägerin-- übertragen haben.
- 37** bb) An den Fusionen waren auch jeweils Gesellschaften aus zwei Mitgliedstaaten beteiligt. Gemäß Art. 3 Buchst. a i.V.m. Anhang I Teil A Buchst. f, k, l, aa und ab der Richtlinie 2009/133/EG sind sowohl die deutsche GmbH als auch die französische société par actions simplifiées, die italienische società per azioni, die schwedische aktiebolag und die nach dem Recht des Vereinigten Königreichs gegründeten Gesellschaften (hier die britische Limited) als "Gesellschaft eines Mitgliedstaats" anzusehen.
- 38** Hinsichtlich der spanischen Gesellschaft benennt Anhang I Teil A Buchst. j der Richtlinie 2009/133/EG unter anderem die sociedad anónima. Im Streitfall war indes eine sociedad anónima unipersonal an der Fusion beteiligt. Der BFH hat bisher offengelassen, ob auch Gesellschaften dieser Rechtsform unter die Richtlinie 2009/133/EG fallen (BFH-Urteil vom 18.11.2020 - I R 24/18, ECLI:DE:BFH:2020:U.181120.IR24.18.0, BFH/NV 2021, 951, Rz 31). Auch an dieser Stelle muss dies nicht entschieden werden, da die Vorlagefrage auch dann entscheidungserheblich bleibt, wenn lediglich vier der fünf Fusionen vom Anwendungsbereich der Richtlinie 2009/133/EG erfasst sein sollten.
- 39** cc) Auch die in Art. 3 Buchst. b (Ansässigkeit im jeweiligen Mitgliedstaat) und Art. 3 Buchst. c (Unterliegen einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern) der Richtlinie 2009/133/EG genannten Voraussetzungen sind erfüllt; jedenfalls ergibt sich aus den Feststellungen des FG und dem Vorbringen der Beteiligten nichts Gegenteiliges.
- 40** b) Gemäß Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG gilt: Wenn die übernehmende Gesellschaft (zu diesem Begriff vgl. Art. 2 Buchst. g der Richtlinie; hier: die Klägerin) am Kapital der einbringenden Gesellschaft (zu diesem Begriff vgl. Art. 2 Buchst. f der Richtlinie; hier: die fünf ausländischen Gesellschaften) eine Beteiligung besitzt, so unterliegen die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.
- 41** Zwar gestattet Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2009/133/EG den Mitgliedstaaten, von dieser Regelung abzuweichen, wenn der Anteil der übernehmenden Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft weniger als 10 % beträgt. Diese Voraussetzung ist hier aber nicht erfüllt, da die Beteiligungen der Klägerin an den einbringenden Gesellschaften sich jeweils auf 100 % beliefen.
- 42** c) Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG wurde im vorliegenden Fall in Bezug auf die beim Untergang der Beteiligungen der Klägerin am Kapital der einbringenden Gesellschaften eintretenden Wertsteigerungen beachtet, da diese Wertsteigerungen (Übernahmegewinne) gemäß § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG in vollem Umfang von der deutschen Körperschaftsteuer befreit worden sind. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit.
- 43** Unterschiedliche Auffassungen bestehen zwischen den Beteiligten allein darüber, ob die auf § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG beruhende pauschale Bemessung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben mit 5 % der steuerfreien Gewinne als eine "Besteuerung der Wertsteigerungen" anzusehen ist, die durch Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG

untersagt wird. Nach nationalem Recht handelt es sich dabei um eine Regelung, die allein die Betriebsausgaben betrifft, nicht aber um eine teilweise Besteuerung der fusionsbedingten Wertsteigerungen (dazu unten a). Nach Ansicht des Senats folgt auch aus dem Unionsrecht kein abweichendes Verständnis (unten b).

- 44 3. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG regelt nach Wortlaut, Systematik und Normzweck des nationalen Rechts nur Betriebsausgaben, die in der Zeit vor der Fusion entstanden waren. Die Vorschrift bewirkt keine Besteuerung der Fusionsgewinne. Sie betrifft auch keine Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der Fusion im Zusammenhang stehen.
- 45 a) Dies folgt bereits aus dem klaren Gesetzeswortlaut.
- 46 aa) § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG lässt die zu 100 % wirksame Steuerbefreiung des § 8b Abs. 2 Satz 1 KStG unberührt. Die Norm regelt vielmehr lediglich den Bereich der Betriebsausgaben, wie durch die Verwendung der Begriffe "Ausgaben" und "Betriebsausgaben" in ihrem Wortlaut zum Ausdruck kommt. Es handelt sich *dem Grunde nach* um eine Fiktion nichtabziehbarer Betriebsausgaben. Das darf nicht durch eine wirtschaftliche Betrachtung überspielt werden (BFH-Urteile vom 31.05.2017 - I R 37/15, BFHE 258, 484, ECLI:DE:BFH:2017:U.310517.IR37.15.0, BStBl II 2018, 144, Rz 17 folgende --f--; vom 11.04.2018 - I R 34/15, ECLI:DE:BFH:2018:U.110418.IR34.15.0, BFHE 262, 16, BStBl II 2020, 201, Rz 38; vom 30.05.2018 - I R 31/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.300518.IR31.16.0, BFHE 262, 45, BStBl II 2019, 136, Rz 41, und vom 30.05.2018 - I R 35/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.300518.IR35.16.0, BFH/NV 2019, 46, Rz 40).
- 47 bb) Lediglich für die Bemessung der *Höhe* des Pauschalbetrags knüpft die Regelung an die Höhe des erzielten Gewinns an. Die vollständige Steuerbefreiung wird dadurch ebenso wenig eingeschränkt wie dies der Fall wäre, wenn die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben nach der allgemeinen Norm des § 3c Abs. 1 EStG nicht abziehbar wären (vgl. zur Vorläuferregelung des § 8b Abs. 7 KStG in der im Jahr 1999 geltenden Fassung BFH-Urteil vom 29.08.2012 - I R 7/12, ECLI:DE:BFH:2012:U.290812.IR7.12.0, BFHE 239, 45, BStBl II 2013, 89, Rz 16). Die Pauschalierung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben steht daher nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung beispielsweise auch nicht in Konflikt mit 100 %-Steuerfreistellungen, die sich aus den Doppelbesteuerungsabkommen ergeben (BFH-Urteile vom 31.05.2017 - I R 37/15, ECLI:DE:BFH:2017:U.310517.IR37.15.0, BFHE 258, 484, BStBl II 2018, 144, Rz 18, und vom 17.11.2020 - I R 72/16, ECLI:DE:BFH:2020:U.171120.IR72.16.0, BFHE 271, 390, BStBl II 2021, 484, Rz 33).
- 48 b) Zum selben Ergebnis führt eine Betrachtung der gesetzlichen Systematik. Nach der Regelung des § 3c Abs. 1 EStG dürfen Ausgaben nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Dies stellt einen fundamentalen Grundsatz des deutschen Einkommensteuerrechts dar, der über § 8 Abs. 1 Satz 1 KStG auch für Körperschaften anwendbar ist. Ohne die in § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG vorgesehene Pauschalregelung wären die tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen stehen, nach § 3c Abs. 1 EStG vom Abzug ausgeschlossen gewesen. Der Regelungsgehalt des § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG erschöpft sich darin, eine Spezialnorm zu dem allgemeinen Grundsatz des § 3c Abs. 1 EStG zu schaffen, mit der zugleich die Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgabe in pauschaler Form festgelegt wird (vgl. dazu auch Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, ECLI:DE:BVerfG:2010:ls20101012.1bvl001207, BVerfGE 127, 224, Rz 60, 69).
- 49 c) Auch der Normzweck des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG zeigt, dass hier ausschließlich eine Regelung über die ertragsteuerrechtliche Behandlung von Betriebsausgaben, nicht aber über die Behandlung steuerfreier Einnahmen getroffen werden sollte. Die Vorschrift schließt eine Besteuerungslücke. Sie betrifft Betriebsausgaben, die durch das Halten der Beteiligung veranlasst waren und die nicht abziehbar gewesen wären, wenn es zur Gewinnausschüttung gekommen wäre.
- 50 aa) Die Grundnorm einer Pauschalregelung zur Festlegung der Höhe nicht abziehbarer Betriebsausgaben im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen von Körperschaften findet sich in § 8b Abs. 5 KStG. Danach gelten von den Bezügen im Sinne des § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben (steuerfrei bleibende Dividendeneinnahmen), 5 % als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Es handelt sich um ein typisierendes und pauschalierendes Abzugsverbot (BFH-Urteile vom 10.01.2007 - I R 53/06, ECLI:DE:BFH:2007:U.100107.IR53.06.0, BFHE 217, 98, BStBl II 2007, 585, unter II.3., und vom 13.06.2018 - I R 94/15, ECLI:DE:BFH:2018:U.130618.IR94.15.0, BFHE 262, 79, BStBl II 2020, 755, Rz 21). Die Höhe dieses pauschalen Ansatzes orientiert sich ersichtlich an Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der --im Streitjahr 2010 noch geltenden-- Richtlinie des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften --ABLEG-- 1990, Nr. L 225, 6)

--Richtlinie 90/435/EWG-- und entspricht dieser Regelung (BFH-Urteil vom 06.02.2025 - IV R 29/22, ECLI:DE:BFH:2025:U.060225.IVR29.22.0, BFHE 287, 138, BStBl II 2025, 360, Rz 49). Danach darf im Fall einer pauschalen Festsetzung der mit der Beteiligung zusammenhängenden Verwaltungskosten der Pauschalbetrag 5 % der von der Tochtergesellschaft ausgeschütteten Gewinne nicht übersteigen. Heute enthält Art. 4 Abs. 3 Unterabs. 2 der Richtlinie 2011/96/EU eine gleichlautende Regelung.

- 51** bb) Die Pauschale des § 8b Abs. 3 KStG ist ein Surrogat für die Pauschale des § 8b Abs. 5 KStG.
- 52** (1) Es ist regelmäßig ohne weiteres möglich, Gewinnausschüttungen in Veräußerungsgewinne zu transformieren. Durch einen Verzicht auf Gewinnausschüttungen (auch als Thesaurierung, Komprimierung oder Verdichtung von Gewinnen bezeichnet) erhöht sich der Wert der Beteiligung, so dass später ein entsprechend höherer Veräußerungsgewinn erzielt werden kann (BFH-Urteile vom 22.12.2010 - I R 58/10, ECLI:DE:BFH:2010:U.221210.IR58.10.0, BFHE 232, 185, BStBl II 2015, 668, Rz 13; vom 12.03.2014 - I R 45/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.120314.IR45.13.0, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719, Rz 10, und vom 09.04.2014 - I R 52/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.090414.IR52.12.0, BFHE 245, 59, BStBl II 2014, 861, Rz 11; vgl. auch Gosch in Gosch, KStG, 4. Auflage --Aufl.-- 2020, § 8b Rz 281).
- 53** (2) Mit § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG wollte der Gesetzgeber verhindern, dass § 8b Abs. 5 KStG durch Thesaurierung der Gewinne und nachfolgend steuerfreie Veräußerung der Beteiligungen umgangen wird (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung der Bundesregierung zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 08.09.2003, BTDrucks 15/1518, Seite 15). Die Pauschale in § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG soll daher als "Verlängerung" des § 8b Abs. 5 KStG diejenigen Betriebsausgaben abgelten, die während der Haltedauer der Beteiligung angefallen sind, aber nicht vom Abzug ausgeschlossen waren, weil keine Gewinne ausgeschüttet wurden. Die Pauschale erfasst hingegen nicht diejenigen Betriebsausgaben, die unmittelbar mit der Veräußerung in Zusammenhang stehen. Die Regelung ist mit dem deutschen Verfassungsrecht vereinbar (vgl. BVerfG-Beschluss vom 12.10.2010 - 1 BvL 12/07, ECLI:DE:BVerfG:2010:ls20101012.1bvl001207, BVerfGE 127, 224).
- 54** cc) In einem dritten Schritt erstreckt § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 die pauschale Bemessung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) auch auf Gewinne aus der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft. Dies beruht darauf, dass der Übernahmewinn einem Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Tochtergesellschaft entspricht (vgl. Begründung zum Gesetzentwurf der Bundesregierung für das SEStEG vom 25.09.2006, BTDrucks 16/2710, S. 41; Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des SEStEG vom 09.11.2006, BTDrucks 16/3369, S. 10). Daher sollen auch hier sowohl in Bezug auf die Steuerfreiheit der Gewinne (Veräußerungsgewinn einerseits, Verschmelzungsgewinn andererseits) als auch in Bezug auf die Bemessung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben dieselben Grundsätze gelten (vgl. BFH-Urteil vom 26.09.2018 - I R 16/16, ECLI:DE:BFH:2018:U.260918.IR16.16.0, BFHE 263, 131, BStBl II 2020, 206, Rz 22).
- 55** An der unter aa beschriebenen Rechtsnatur der Pauschale ändern die unter bb und cc beschriebenen Erweiterungen nichts.
- 56** d) Aus diesen Gründen bewirkt die Pauschale keine doppelte Hinzurechnung derselben nicht abziehbaren Betriebsausgaben.
- 57** aa) Die Klägerin meint, die Kosten des Vermögensübergangs würden doppelt vom Abzug ausgeschlossen beziehungsweise dem Gewinn, den sie zunächst gemindert haben, doppelt hinzugerechnet (so auch Kempf, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2021, 496, 499). Zum einen seien sie nach § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG vom "Veräußerungspreis" (hier: vom Fusionsgewinn) abzuziehen, so dass sie nicht an der Steuerfreiheit des Fusionsgewinns teilnehmen. Zum anderen gelte die Pauschale des § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG (im Streitfall jeweils i.V.m. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006) auch diese Kosten ab.
- 58** bb) So verhält es sich aber nicht. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG betrifft laufende Aufwendungen, die während der Haltedauer der Beteiligung entstanden sind (im Einzelnen vorstehend unter c ausgeführt). § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG i.V.m. § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 betrifft die konkreten Kosten des Vermögensübergangs. Damit beziehen sich beide Abzugsverbote auf unterschiedliche Aufwendungen (zweifelnd, aber insoweit nicht entscheidungstragend BFH-Urteile vom 12.03.2014 - I R 45/13, ECLI:DE:BFH:2014:U.120314.IR45.13.0, BFHE 245, 25, BStBl II 2014, 719, Rz 10, und vom 09.04.2014 - I R 52/12, ECLI:DE:BFH:2014:U.090414.IR52.12.0, BFHE 245, 59, BStBl II 2014, 861, Rz 11).
- 59** 4. Nach Auffassung des Senats ist § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG 2006 i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG mit Art. 7 Abs. 1

der Richtlinie 2009/133/EG vereinbar (so auch FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 17.09.2025 - 10 K 10003/22, Entscheidungen der Finanzgerichte 2026, 818, rechtskräftig; Fehling in Schaumburg/Englisch/Dobratz, Europäisches Steuerrecht, 3. Aufl. 2025, Rz 16.98; Stimpel/Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 12 UmwStG Rz 60; vgl. auch, ohne eigene Stellungnahme, aber unter ausführlicher Darstellung der für die beiden Auffassungen jeweils sprechenden Argumente Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 12 UmwStG Rz 267.48 am Ende, Stand 139. Ergänzungslieferung Oktober 2013).

- 60 a) Das folgt bereits aus dem Wortlaut des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG. Er ordnet allein die Nichtbesteuerung der bei der übernehmenden Gesellschaft entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft an. Er trifft jedoch keine Regelung zur Behandlung von Betriebsausgaben, die mit der Beteiligung im Zusammenhang stehen. Der EuGH hat in Bezug auf Art. 4 der Richtlinie 90/434/EWG des Rates vom 23.07.1990 über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABIEG 1990, Nr. L 225, 1) --Richtlinie 90/434/EWG-- (der Art. 4 der Richtlinie 2009/133/EG entspricht) für den Fall der Einbringung entschieden, dass den Mitgliedstaaten ein Spielraum für die Bewertung der erhaltenen Anteile bei der einbringenden Gesellschaft verbleibt, sofern dies nicht zur Besteuerung der Wertzuwächse führt (EuGH-Urteil 3D I vom 19.12.2012 - C-207/11, ECLI:EU:C:2012:818, Rz 30). Dies legt nahe, dass die Mitgliedstaaten auch im Anwendungsbereich des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG einen Spielraum für Regelungen haben, die nicht zu einer Besteuerung der Wertsteigerungen führen.
- 61 b) Dem Senat erscheint es ferner sachgerecht, die in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 90/435/EWG vorgesehene Pauschalierungsmöglichkeit auch auf die von der Richtlinie 90/434/EWG sowie ihrer Nachfolgerichtlinie 2009/133/EG erfassten Fälle zu erstrecken.
- 62 aa) Die Richtlinien 90/434/EWG und 90/435/EWG stehen in einem engen Zusammenhang. Sie wurden vom Rat am selben Tag (23.07.1990) beschlossen. Die Richtlinie 90/435/EWG betrifft grenzüberschreitende *Gewinnausschüttungen*, die Richtlinie 90/434/EWG grenzüberschreitende *Fusionen*. In Erwägungsgrund 16 der Richtlinie 2005/19/EG des Rates vom 17.02.2005 zur Änderung der Richtlinie 90/434/EWG über das gemeinsame Steuersystem für Fusionen, Spaltungen, die Einbringung von Unternehmensteilen und den Austausch von Anteilen, die Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten betreffen (ABIEG 2005, Nr. L 58, 19) --Richtlinie 2005/19/EG-- heißt es, die nach der Richtlinie 90/434/EWG befreiten Fusionsgewinne könnten genauso gut in Form von ausgeschütteten Gewinnen vereinnahmt werden, die nach der Richtlinie 90/435/EWG befreit seien. In dieser speziellen Hinsicht würden die Richtlinie 90/434/EWG und die Richtlinie 90/435/EWG dieselben Ziele verfolgen, aber nicht dieselben Anforderungen stellen. Daher solle die Richtlinie 90/434/EWG so geändert werden, dass ihre Anforderungen denen der Richtlinie 90/435/EWG entsprächen.
- 63 Der EuGH hat in seinem Urteil Punch Graphix Prepress Belgium vom 18.10.2012 - C-371/11 (ECLI:EU:C:2012:647, Rz 35) ausdrücklich auf den engen Zusammenhang zwischen den beiden Richtlinien hingewiesen und weiter ausgeführt, sie regelten zwar verschiedene Formen einer grenzüberschreitenden Zusammenarbeit von Gesellschaften, stellten in der Vorstellung des Gesetzgebers aber insofern ein einheitliches Ganzes dar, als sie sich wechselseitig ergänzten. Gerade Art. 7 der Richtlinie 2009/133/EG (gleichlautend Art. 7 der Richtlinie 90/434/EWG) ist das "Bindeglied" zur Richtlinie 90/435/EWG (Benecke/Staats, Internationale Steuer-Rundschau 2013, 15, 18).
- 64 bb) Dies zeigt, dass die für das deutsche Recht prägende Erwägung, wonach Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinne (Fusionsgewinne) wirtschaftlich austauschbar sind, auch dem Unionsrecht zugrunde liegt. Die konsequente Weiterführung des auch dem Unionsrecht zugrunde liegenden Gedankens der wirtschaftlichen Austauschbarkeit von Gewinnausschüttungen und Fusionsgewinnen gebietet es, die Möglichkeit der pauschalen Festlegung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben bei Gewinnausschüttungen (Art. 4 Abs. 2 Satz 1, 2 der im Streitjahr 2010 noch anwendbaren Richtlinie 90/435/EWG) ebenso auf Fusionsgewinne zu erstrecken. Eine auf Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 90/435/EWG gestützte Pauschale liefe leer, wenn die Tochtergesellschaft ihre Gewinne thesaurieren und durch eine Fusion auf ihre Muttergesellschaft übertragen könnte, für die die Gewinnausschüttungen ersetzenden Fusionsgewinne dann aber keine vergleichbare Pauschale zulässig wäre. Nur dann, wenn eine Pauschalregelung zur Bestimmung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben nicht lediglich an die Höhe der Gewinnausschüttungen, sondern gleichermaßen auch an die Höhe eines die Gewinnausschüttungen ersetzenden Fusionsgewinns anknüpft, werden beide Vorgänge gleichbehandelt.
- 65 cc) Aus dem Unionsrecht folgt somit nicht, dass der deutsche Gesetzgeber die erstrebte Gleichbehandlung von Gewinnausschüttungen und Veräußerungsgewinnen anders als durch eine korrespondierende Pauschale erreichen

müsste (etwa durch Einzelermittlung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben in beiden Fällen oder durch einen systemwidrigen Abzug sämtlicher Betriebsausgaben trotz steuerfreier Einnahmen).

- 66** c) Die Pauschale enthält auch keine verdeckte Besteuerung der Wertsteigerungen. Daran wäre zu denken, wenn sie wegen ihrer Höhe nicht mehr als realitätsgerechte Typisierung zu betrachten wäre. Das ist hier nicht der Fall. Sie entspricht dem in Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 90/435/EWG vorgesehenen Prozentsatz und bezieht sich wegen der Austauschbarkeit von Gewinnausschüttungen und Fusionsgewinnen auf dieselbe Art von Betriebsausgaben.
- 67** d) Vor diesem Hintergrund ist im Übrigen die Hinzurechnung der tatsächlichen Kosten des Vermögensübergangs ohne Weiteres mit Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG vereinbar. Die Wertsteigerungen bleiben steuerfrei. Nur die korrespondierenden Betriebsausgaben sind nicht abziehbar.
- 68** 5. Allerdings sprechen auch Aspekte für die gegenteilige, insbesondere von der Klägerin vertretene Auffassung.
- 69** a) Die Richtlinie 2009/133/EG enthält im Gegensatz zur Richtlinie 90/435/EWG selbst keine ausdrückliche Regelung über die Nichtabziehbarkeit von Kosten der Beteiligung sowie über eine pauschale Bemessung der Höhe dieser nicht abziehbaren Kosten. Daher wäre rechtstechnisch auch ein --vom Senat allerdings nicht befürworteter-- Umkehrschluss in dem Sinne denkbar, dass zwar im Anwendungsbereich der Richtlinie 90/435/EWG, nicht aber im Anwendungsbereich der Richtlinie 90/434/EWG und der hier einschlägigen Nachfolge-Richtlinie 2009/133/EG ein Betriebsausgabenabzugsverbot (Art. 4 Abs. 2 Satz 1 der Richtlinie 90/435/EWG) und die pauschale Bemessung der Höhe der nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Abhängigkeit von der Höhe der steuerfreien Einnahmen (Art. 4 Abs. 2 Satz 2 der Richtlinie 90/435/EWG) zulässig ist.
- 70** Diese Auffassung wird insbesondere im deutschen Schrifttum stark vertreten (Körner, IStR 2006, 109, 111; Körner, IStR 2006, 469, 470; Rödder/Schumacher, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2006, 1525, 1533; Werra/Teiche, Der Betrieb 2006, 1455, 1459 f.; Thömmes/Schulz/Eismayr/Müller, Internationale Wirtschaftsbrieft 2006, 507, 515 = Fach 11 Gruppe 2 S. 748; Ley/Bodden, FinanzRundschau --FR-- 2007, 265, 274; Perwein, GmbHRundschau --GmbHR-- 2008, 747, 751; Haritz, GmbHR 2009, 1194, 1197; Glahe, FR 2019, 565 f.; G. Förster, DStR 2020, 865, 874; Kempf, IStR 2021, 496, 499; Hageböke, Der Konzern 2026, 99; Winkeljohann/Fuhrmann, Handbuch Umwandlungssteuerrecht, 2007, 790; Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 12 UmwStG Rz 259; Edelmann in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 12 Rz 147 ff.; Lammel/Preißer/Ruhlmann in Manz/Mayer/Schröder, Europäische Aktiengesellschaft SE, 3. Aufl. 2019, Teil D Kapitel 2 Rz 180 ff.; Gosch in Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 8b Rz 72d; Desens in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl. 2022, § 12 UmwStG Rz 25, 28; Häck in Schaumburg, IStR, 5. Aufl. 2023, Rz 20.98; Wisniewski in Haritz/Menner/Bilitewski, Umwandlungssteuergesetz, 6. Aufl. 2024, § 12 Rz 58; BeckOK/UmwStG/Goß, 32. Edition Stand 01.10.2024, § 12 Rz 191.2; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, Umwandlungsgesetz, Umwandlungssteuergesetz, 10. Aufl. 2024, § 12 UmwStG Rz 51; Berg/Schnabelrauch in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, RL 2009/133/EG Rz 25, Stand 220. Ergänzungslieferung Mai 2025; nur referierend Nitzschke in Brandis/Heuermann, § 12 UmwStG Rz 149, Stand 171. Ergänzungslieferung März 2024; offen ["erscheint fraglich"] Klingberg in PricewaterhouseCoopers AG (Herausgeber), Reform des Umwandlungssteuerrechts, 2007, Rz 1311; Klier in Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 12 UmwStG 2006 Rz 190; Hummel in Böttcher/Habighorst/Schulte, Umwandlungsrecht, 3. Aufl. 2024, § 12 UmwStG Rz 63).
- 71** b) Für diese Auffassung kann auch sprechen, dass der Prozentsatz der Beteiligung, der die Schwelle zur obligatorischen Steuerfreiheit der Fusionsgewinne markiert, von 25 % (Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 90/434/EWG) stufenweise über 20 % und 15 % auf 10 % abgesenkt worden ist (Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2005/19/EG). Das entspricht der Entwicklung des Art. 3 Abs. 1 Buchst. a der Richtlinie 90/435/EWG, geändert durch Art. 1 Nr. 3 der Richtlinie 2003/123/EG des Rates vom 22.12.2003 zur Änderung der Richtlinie 90/435/EWG über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten. Wenn in diesem Punkt eine exakte Angleichung der beiden Richtlinien vorgenommen worden ist, ließe sich erwägen, dass die Angleichung für die streitige Pauschale möglicherweise bewusst unterblieben ist. Ebenso ließe sich aus der Existenz der Öffnungsklausel des Art. 7 Abs. 2 der Richtlinie 2009/133/EG eventuell der Schluss ziehen, dass weitere Öffnungsmöglichkeiten für das nationale Recht nicht vorgesehen sind.
- 72** 6. Damit bestehen Zweifel über die Auslegung des Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG, so dass der Senat gemäß Art. 267 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 AEUV zur Anrufung des EuGH verpflichtet ist. Weder ist die Rechtslage von vornherein eindeutig ("acte clair") noch ist sie durch Rechtsprechung des EuGH in einer Weise geklärt, die keinen vernünftigen Zweifel offenlässt ("acte éclairé"). Vielmehr hat der EuGH bisher noch keine Entscheidung zur

Auslegung des Art. 7 der Richtlinie 2009/133/EG (oder zur Vorläufervorschrift des Art. 7 der Richtlinie 90/434/EWG) getroffen.

- 73** 7. Die Vorlagefrage ist für die rechtliche Beurteilung des Ausgangsverfahrens entscheidungserheblich. Wenn Art. 7 Abs. 1 der Richtlinie 2009/133/EG der deutschen gesetzlichen Regelung nicht entgegensteht, sind die Entscheidungen des FA und des FG zutreffend. Die Revision der Klägerin wäre zurückzuweisen. Andernfalls hätte die Revision der Klägerin Erfolg.
- 74** 8. Eine Kostenentscheidung ist nicht zu treffen, da das vorliegende Vorabentscheidungsersuchen lediglich eine Zwischenentscheidung im laufenden Revisionsverfahren darstellt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de