

# Urteil vom 22. Februar 2017, I R 2/15

**Nachversteuerung gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997/StBereinG 1999; Abzug sog. finaler (Betriebsstätten-)Verluste nach Unionsrecht - Kein Vertrauensschutz auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage**

ECLI:DE:BFH:2017:U.220217.IR.2.15.0

BFH I. Senat

AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, AO § 180 Abs 5 Nr 1, EStG § 2a Abs 4 Nr 2, EStG § 52 Abs 3 S 5, AEUV Art 49, GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3, EG Art 43

vorgehend FG Nürnberg, 26. November 2014, Az: 6 K 866/12

## Leitsätze

1. Die entgeltliche Übertragung eines Mitunternehmeranteils (ausländische Personengesellschaft) erfüllt den Tatbestand der Nachversteuerung i.S. des § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG (i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997/StBereinG 1999); die unechte Rückwirkung (Übertragung in 1999) ist nicht verfassungswidrig .
2. Die im Jahr 1999 im Zuge der Anteilsveräußerung an den Erwerber geleistete Ausgleichszahlung (Betriebsstätte mit abkommensrechtlicher Freistellung) ist weder einfachrechtlich noch als sog. finaler Verlust unionsrechtlich als Betriebsausgabe abziehbar (Anschluss an das EuGH-Urteil Timac Agro Deutschland vom 17. Dezember 2015 C-388/14, EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) .

## Tenor

1. Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen.
2. Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 27. November 2014 6 K 866/12 insoweit aufgehoben, als es der Klage stattgegeben hat. Die Klage wird insoweit abgewiesen.
3. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
4. Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

## Tatbestand

A.

- 1** Streitig ist, ob die für die Veräußerung eines Kommanditanteils (Beteiligung an einer KG mit ausländischer Betriebsstätte bei abkommensrechtlicher Freistellung) im Streitjahr (1999) an den Erwerber geleistete Entschädigungszahlung als Betriebsausgabe abzugsfähig ist (sog. finaler Verlust) und ob die in den Vorjahren abgezogenen Verlustanteile aus der Betriebsstätte nach Maßgabe des § 2a Abs. 4 Nr. 2 des im Streitjahr geltenden Einkommensteuergesetzes --EStG-- (i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG i.d.F. des Gesetzes zur Bereinigung von steuerlichen Vorschriften [Steuerbereinigungsgesetz 1999] --StBereinG 1999-- vom 22. Dezember 1999, BGBl I 1999, 2601, BStBl I 2000, 13 --EStG 1997 n.F.--) wegen dieser Anteilsveräußerung eine einkommenserhöhende Hinzurechnung auslösen.
- 2** An der B, einer im Inland ansässigen KG, waren die X KG als Kommanditistin zu 60 %, die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, als weitere Kommanditistin zu 40 %, und die B-GmbH als Komplementärin ohne eigenen Gesellschaftsanteil beteiligt. Für die im Jahr 1996 von der B begründete ausländische Betriebsstätte (Italien) wurden bei ihr für die Feststellungszeiträume 1996 bis 1998 gemäß § 2a Abs. 3 EStG 1990/1997 abziehbare ausländische Verluste gesondert festgestellt.

- 3 Mit notariellem Vertrag vom 8. März 1999 übertrug die Klägerin ihren Kommanditanteil auf die X KG mit schuldrechtlicher Wirkung vom 1. Januar 1999 (0:00 Uhr). Die Klägerin hatte wegen der bei der B zu erwartenden Verluste an die Käuferin einen als Entschädigung bezeichneten Betrag in Höhe von ... DM zu leisten, der in Höhe von ... DM auf die italienische Betriebsstätte entfiel.
- 4 Der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) qualifizierte in dem berichtigten Sammelfeststellungsbescheid 1997 bis 1999 vom 31. Januar 2006 zur B, der auch --die Klägerin betreffende-- Feststellungen i.S. des § 180 Abs. 5 Nr. 1 der Abgabenordnung (AO) für 1999 (dortiger Hinweis auf Anlage 18 und 19 des Außenprüfungsberichts) enthielt, die anteilige Entschädigungszahlung der Klägerin (Betriebsstätte) als nichtabzugsfähige Betriebsausgabe und stellte darüber hinaus fest, dass die Voraussetzungen einer Hinzurechnung der in den Vorjahren abgezogenen Verluste (§ 2a Abs. 4 Nr. 2 i.d.F. des § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F.) erfüllt seien. Der von der Klägerin als ehemaliger Gesellschafterin der B (§ 352 Abs. 1 Nr. 3 AO) erhobene Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nur im Hinblick auf den Betriebsausgabenabzug für die Entschädigungszahlung statt (FG Nürnberg, Urteil vom 27. November 2014 6 K 866/12, abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 537). Im Klageverfahren war die B beigeladen worden.
- 5 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben und die zugrunde liegende Feststellung abzuändern, als darin zum Streitjahr die Feststellung einer Nachversteuerung der zugerechneten Verlustanteile der Jahre 1996 bis 1998 in Höhe von ... DM gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG i.d.F. des StBereinG 1999 enthalten ist.
- 6 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil insoweit aufzuheben, als es der Klage stattgegeben hat, und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 7 Darüber hinaus beantragen die Klägerin und das FA, die Revision der jeweiligen Gegenseite zurückzuweisen.
- 8 Die in der mündlichen Verhandlung trotz ordnungsgemäßer Ladung nicht erschienene Beigeladene hat zum Verfahren nicht Stellung genommen.
- 9 Das gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetretene Bundesministerium der Finanzen hat sich --ohne einen eigenen Antrag zu stellen-- der Rechtsauffassung des FA angeschlossen.

## Entscheidungsgründe

B.

- 10 I. Dem angefochtenen Urteil liegt zu Recht die Auffassung zugrunde, dass die Feststellungen zur (Nicht-)Abzugsfähigkeit der Entschädigungszahlung sowie zur Hinzurechnung gemäß § 2a Abs. 4 EStG 1997 n.F. in zulässiger Weise Gegenstand eines Bescheids gemäß § 180 Abs. 5 Nr. 1 i.V.m. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO sind, die ihrerseits mit der gemäß § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO vorzunehmenden gesonderten Feststellung des Streitjahres als "kombinierter Feststellungsbescheid" verbunden werden können (z.B. Senatsurteile vom 28. November 2007 I R 25/07, BFH/NV 2008, 1097; vom 24. Juli 2013 I R 57/11, BFHE 243, 102, BStBl II 2016, 633; vom 25. November 2015 I R 50/14, BFHE 253, 52, BStBl II 2017, 247; vom 2. Dezember 2015 I R 13/14, BFHE 253, 5, BStBl II 2016, 927, jeweils m.w.N.).
- 11 II. Die Revision der Klägerin wird als unbegründet zurückgewiesen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat ohne Rechtsfehler dahin erkannt, dass die gesetzlichen Voraussetzungen dafür, dass die Klägerin die ihr zugerechneten Verlustanteile der Jahre 1996 bis 1998 im Streitjahr gemäß § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. nachzuversteuern hat, erfüllt sind.
- 12 1. Die Übertragung des Gesellschaftsanteils erfüllt den Tatbestand des § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 (n.F.).
- 13 a) Nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1990/1997 können unter bestimmten Voraussetzungen Verluste aus einer gewerblich tätigen ausländischen Betriebsstätte (auch dann) bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden, wenn die Einkünfte aus der betreffenden Betriebsstätte nach einem Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) von der Einkommensteuer zu befreien sind. Der dafür notwendige Antrag des Steuerpflichtigen ist im Rahmen seiner Ertragsteuerveranlagung zu stellen. Ein nach § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1990/1997 abgezogener Betrag ist gemäß § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG 1990/1997 unter bestimmten, in der Vorschrift näher bezeichneten Voraussetzungen in einem nachfolgenden Veranlagungszeitraum bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. Diese Grundsätze gelten bei der Besteuerung von

Kapitalgesellschaften entsprechend (§ 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes --KStG--). Dass die im Zusammenhang mit der italienischen Betriebsstätte der B von der Klägerin als Mitunternehmerin erzielten (negativen) Einkünfte die Tatbestandsvoraussetzungen des § 2a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG 1990/1997 erfüllt haben, ist nicht im Streit.

- 14** b) Nach § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG 1997 n.F. ist § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG 1990/1997 für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2008 (zwischenzeitlich unbegrenzt, vgl. § 52 Abs. 3 Satz 3 EStG 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2008 vom 20. Dezember 2007, BGBl I 2007, 3150, BStBl I 2008, 218) u.a. dann weiter anzuwenden, wenn eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte i.S. des § 2a Abs. 4 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. übertragen wird. Die hiernach maßgebliche Fassung des § 2a Abs. 4 EStG 1997 n.F. sieht vor, dass dann, wenn eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt (Nr. 1), entgeltlich oder unentgeltlich übertragen (Nr. 2) oder aufgegeben wird (Nr. 3 - unter Fortführung der Geschäftstätigkeit durch eine "nahestehende" andere Person), ein nach Abs. 3 Sätze 1 und 2 abgezogener Verlust, soweit er nach Abs. 3 Satz 3 nicht wieder hinzugerechnet worden ist oder nicht noch hinzuzurechnen ist, im Veranlagungszeitraum der Umwandlung, Übertragung oder Aufgabe in entsprechender Anwendung des § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG 1990/1997 dem Gesamtbetrag der Einkünfte hinzuzurechnen ist. Damit wird ein entgegen der Freistellungsanordnung eines DBA gewährter Verlustausgleich/-abzug wieder rückgängig gemacht; diese Rechtsfolge ist unabhängig davon, ob im Zuge der Übertragung ein Gewinn oder Verlust erzielt wurde (vgl. Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, § 2a EStG Rz 586; Herkenroth/Striegel in Herrmann/Heuer/Raupach, § 2a EStG Rz 130; Gosch in Kirchhof, EStG, 15. Aufl., § 2a Rz 55, 56; Blümich/Wagner, § 2a EStG Rz 169 [vor Lief. 135]; Schmidt/Heinicke, EStG, 35. Aufl., § 2a Rz 66; Dreyer in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 2a Rz 275).
- 15** Die Nachversteuerungstatbestände des § 2a Abs. 4 Nr. 1 bis 3 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. sind materiell-rechtlich unmittelbar mit § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG 1990/1997 verknüpft. § 2a Abs. 4 EStG 1997 n.F. soll verhindern, dass die Hinzurechnung nach § 2a Abs. 3 Satz 3 EStG 1990/1997 mittels eines Rechtsträgerwechsels verbunden mit einer gewinnneutralen oder gewinnreduzierten Gestaltung des Vorgangs unterlaufen werden kann und dadurch das latente Hinzurechnungsrisiko endgültig ausgeschlossen oder reduziert wird (Bericht des Finanzausschusses, BTDrucks 14/2070, S. 22; Senatsbeschluss vom 16. Dezember 2008 I R 96/05, BFH/NV 2009, 744; dazu Bundesverfassungsgericht --BVerfG--, Beschluss vom 31. März 2011 2 BvR 564/09; Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 2a EStG Rz 565; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 55; s.a. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. April 1991 VIII R 68/86, BFHE 165, 46, BStBl II 1991, 873 zu § 2 des Gesetzes über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft --AuslInvG--).
- 16** c) Die Übertragung des Gesellschaftsanteils mit Vertrag vom 8. März 1999 rückwirkend zum 1. Januar 1999 ist dem Feststellungszeitraum 1999 (dem Streitjahr) zuzuordnen.
- 17** d) Die entgeltliche Übertragung des Gesellschaftsanteils der Klägerin ist eine entgeltliche Übertragung einer in einem ausländischen Staat belegenen Betriebsstätte.
- 18** Der Senat hat hierzu in seinem Urteil in BFH/NV 2008, 1097 bereits in dem Sinne Stellung genommen, dass eine entgeltliche Übertragung bzw. Veräußerung einer ausländischen Betriebsstätte auch darin zu sehen ist, dass ein Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die eine ausländische Betriebsstätte hat, seinen Mitunternehmeranteil veräußert, da die Betriebsstätte der Gesellschaft den Mitunternehmern als eigene Betriebsstätte zuzurechnen (z.B. Senatsurteile vom 21. Juli 1999 I R 110/98, BFHE 190, 118, BStBl II 1999, 812; vom 18. Dezember 2002 I R 92/01, BFHE 201, 447) und deshalb die Anteilsübertragung mit einem Wechsel der persönlichen Zurechnung der aus der Betriebsstätte erzielten Einkünfte verbunden ist (Senatsurteil vom 17. November 1999 I R 7/99, BFHE 191, 18, BStBl II 2000, 605; s.a. zu § 2 AuslInvG: Senatsurteil vom 18. Juli 2001 I R 70/00, BFHE 196, 248, BStBl II 2003, 48). Wenn aber im Zuge der Anteilsübertragung die Möglichkeit, die steuersubjektgebundene Begünstigung des § 2a Abs. 3 Satz 1 EStG 1990/1997 durch die Erfassung später erzielter Gewinne auszugleichen, abgeschnitten wird, ist der Zweck des § 2a Abs. 4 Nr. 2 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. erfüllt. Daran ist festzuhalten (zustimmend z.B. Mössner in Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2a Rz F 22; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 55, 56; Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 2a Rz 63; Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 2a EStG Rz 573; wohl auch Dreyer in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 2a Rz 268).
- 19** Dies steht entgegen der Ansicht der Klägerin nicht im Widerspruch zum BFH-Urteil in BFHE 165, 46, BStBl II 1991, 873. Zwar ist dort die Übertragung einer Mehrheit von Anteilen an einer die Betriebsstätte betreibenden Personengesellschaft auf eine Kapitalgesellschaft im Grundsatz nicht als eine Nachversteuerung auslösende

Umwandlung der Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft i.S. des § 2 Abs. 2 Satz 2 AuslInvG (entsprechend § 2a Abs. 4 Nr. 1 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F.) gewertet worden (zustimmend wohl Krüger in Burmester/Endres [Hrsg.], Außensteuerrecht Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht im Spannungsverhältnis, Festschrift für Helmut Debatin, 1997, S. 267, 276 f.). Der Tatbestand des § 2a Abs. 4 Nr. 2 EStG 1997 n.F. stand hierbei indes nicht zur Entscheidung an (s.a. insoweit bereits Senatsurteil in BFH/NV 2008, 1097).

- 20** 2. Der erkennende Senat ist nicht mit der für eine Vorlageentscheidung i.S. Art. 100 Abs. 1 Satz 1 des Grundgesetzes notwendigen Gewissheit davon überzeugt, dass die rückwirkende Anordnung der Nachversteuerung durch § 2a Abs. 4 i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. auch für Betriebsstättenübertragungen, die bereits während des Veranlagungs- bzw. Feststellungszeitraums 1999 vorgenommen worden waren, verfassungswidrig ist.
- 21** a) Nach der Rechtsprechung des BVerfG (z.B. Beschluss vom 12. November 2015 1 BvR 2961/14, 1 BvR 3051/14, DE:BVerfG:2015:rk20151112.1bvr296114, m.w.N.) ist bei rückwirkenden Gesetzen zwischen Gesetzen mit echter Rückwirkung, die grundsätzlich nicht mit der Verfassung vereinbar sind, und solchen mit unechter Rückwirkung, die grundsätzlich zulässig sind, zu unterscheiden. Eine Rechtsnorm entfaltet echte Rückwirkung, wenn sie nachträglich in einen abgeschlossenen Sachverhalt ändernd eingreift. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ihre Rechtsfolge mit belastender Wirkung schon vor dem Zeitpunkt ihrer Verkündung für bereits abgeschlossene Tatbestände gelten soll ("Rückbewirkung von Rechtsfolgen"). Eine unechte Rückwirkung liegt hingegen vor, wenn eine Norm auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte und Rechtsbeziehungen für die Zukunft einwirkt und damit zugleich die betroffene Rechtsposition entwertet, etwa dann, wenn belastende Rechtsfolgen einer Norm erst nach ihrer Verkündung eintreten, tatbestandlich aber von einem bereits ins Werk gesetzten Sachverhalt ausgelöst werden ("tatbestandliche Rückanknüpfung").
- 22** b) Im Streitfall liegt wegen des sog. Jahressteuerprinzips (bei der Körperschaftsteuer nach § 30 Nr. 3 KStG) und des Zeitpunkts, an dem der Steueranspruch entsteht (§ 38 i.V.m. § 37 Abs. 1 AO), mit Blick auf die den Veranlagungszeitraum 1999 betreffenden Neuregelungen des am 29. Dezember 1999 im Bundesgesetzblatt verkündeten Steuerbereinigungsgesetzes 1999 (BGBl I 1999, 2601) eine unechte Rückwirkung vor (s. allgemein und parallel zu Gesetzesänderungen im laufenden Veranlagungszeitraum bei der Einkommen- bzw. der Gewerbesteuer den BVerfG-Beschluss vom 10. Oktober 2012 1 BvL 6/07, DE:BVerfG:2012:ls20121010.1bvl000607, BVerfGE 132, 302).
- 23** c) Sofern eine Steuerrechtsnorm nach diesem Grundsatz (s. oben zu b) unechte Rückwirkung entfaltet, gelten für deren Vereinbarkeit mit der Verfassung im Verhältnis zu sonstigen Fällen unechter Rückwirkung gesteigerte Anforderungen, da rückwirkende Regelungen innerhalb eines Veranlagungszeitraums in vielerlei Hinsicht den Fällen echter Rückwirkung nahe stehen. Zwar ist eine unechte Rückwirkung nicht grundsätzlich unzulässig, da die Gewährung vollständigen Schutzes zu Gunsten des Fortbestehens der bisherigen Rechtslage andernfalls den dem Gemeinwohl verpflichteten Gesetzgeber in wichtigen Bereichen lähmen und den Konflikt zwischen der Verlässlichkeit der Rechtsordnung und der Notwendigkeit ihrer Änderung im Hinblick auf einen Wandel der Lebensverhältnisse in nicht mehr vertretbarer Weise zu Lasten der Anpassungsfähigkeit der Rechtsordnung lösen würde (s. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, m.w.N.). Der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz geht insbesondere nicht so weit, vor jeder Enttäuschung zu bewahren; soweit nicht besondere Momente der Schutzwürdigkeit hinzutreten, genießt die bloß allgemeine Erwartung, das geltende Recht werde zukünftig unverändert fortbestehen, keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, m.w.N.). Der Gesetzgeber muss aber, soweit er für künftige Rechtsfolgen an zurückliegende Sachverhalte innerhalb des nicht abgeschlossenen Veranlagungszeitraums anknüpft, dem verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutz in hinreichendem Maß Rechnung tragen. Die Interessen der Allgemeinheit, die mit der Regelung verfolgt werden, und das Vertrauen der Einzelnen auf die Fortgeltung der Rechtslage sind abzuwägen und der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit muss gewahrt sein (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, m.w.N.). Soweit daher an zurückliegende Sachverhalte innerhalb des nicht abgeschlossenen Veranlagungszeitraums angeknüpft wird, ist eine unechte Rückwirkung mit den Grundsätzen grundrechtlichen und rechtsstaatlichen Vertrauensschutzes nur vereinbar, wenn sie zur Förderung des Gesetzeszwecks geeignet und erforderlich ist und wenn bei einer Gesamtabwägung zwischen dem Gewicht des enttäuschten Vertrauens und dem Gewicht und der Dringlichkeit der die Rechtsänderung rechtfertigenden Gründe die Grenze der Zumutbarkeit gewahrt bleibt (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302, m.w.N.). Dabei werden grundsätzlich Gegenfinanzierungsinteressen (BVerfG-Beschluss vom 7. Juli 2010 2 BvL 1/03, 2 BvL 57/06, 2 BvL 58/06, DE:BVerfG:2010:ls20100707.2bvl000103, BVerfGE 127, 31; s. allgemein zur nicht ausreichenden Rechtfertigung durch das Argument der Erhöhung des Steueraufkommens auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 132, 302) und Vorhaben, die die Rechtslage verbessern oder Besteuerungslücken schließen sollen (BVerfG-Beschlüsse vom 7. Juli 2010 2 BvL 14/02, 2 BvL 2/04, 2 BvL 13/05,

DE:BVerfG:2010:ls20100707.2bvl001402, BVerfGE 127, 1; vom 7. Juli 2010 2 BvR 748/05, 2 BvR 753/05, 2 BvR 1738/05, DE:BVerfG:2010:rs20100707.2bvr074805, BVerfGE 127, 61), nicht als ausreichend angesehen. Allerdings geht das BVerfG in seiner Rechtsprechung nur dann von einem schutzwürdigen Vertrauen des Steuerpflichtigen in einen Fortbestand der im Augenblick der Disposition geltenden Rechtslage aus, wenn die Disposition noch vor der Einbringung des Gesetzesentwurfs in den Bundestag verbindlich getroffen wurde (z.B. BVerfG-Beschlüsse in BVerfGE 127, 31; in BVerfGE 132, 302); ab diesem Zeitpunkt ist es ihm grundsätzlich möglich, seine wirtschaftlichen Dispositionen durch entsprechende Anpassungsklauseln auf etwaige zukünftige Gesetzesänderungen einzustellen (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 127, 31; s.a. BVerfG-Beschluss vom 3. Dezember 1997 2 BvR 882/97, DE:BVerfG:1997:rs19971203.2bvr088297, BVerfGE 97, 67).

- 24** d) Die Klägerin kann sich hiernach nicht mit Erfolg auf einen Vertrauensschutz berufen; die Rückwirkung ist gerechtfertigt.
- 25** aa) Für die Abwägung ist von besonderer Bedeutung, dass die Nachversteuerungsregelung systembildend ("kohärent") bezweckt, den mit dem Zweck der Förderung von Auslandsinvestitionen gerechtfertigten subventiven Effekt der der Symmetriethese widersprechenden Abzugsmöglichkeit (§ 2a Abs. 3 EStG 1990/1997) möglichst auf einen Zinseffekt zu begrenzen (s. BTDrucks V/3890, S. 29 f., 40 – "vorübergehende Hilfe im Sinne einer Steuerstundung"; Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 2a EStG Rz 448) und Missbrauch zu verhindern (zum Aspekt der Vermeidung einer missbräuchlichen Aufgabe der Betriebsstätte vgl. BTDrucks 14/1514, S. 28 f. und 14/2070, S. 22; s.a. zu dem Zweck, "Ausweichgestaltungen" zu begegnen, die Senatsurteile in BFH/NV 2009, 744, und vom 5. Februar 2014 I R 48/11, BFHE 244, 371). Dem steht angesichts der gesetzlichen Typisierungsmöglichkeit nicht entgegen, dass die konkrete Übertragung nach Einschätzung des FG nicht von einem Missbrauchsgedanken (wie evtl. bei einer konzerninternen Übertragung) getragen war.
- 26** Darüber hinaus ist von Bedeutung, dass die im Zeitpunkt der Disposition der Klägerin geltende Rechtslage, die eine Hinzurechnung vorsah, wenn "eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt (wird)" (§ 2a Abs. 4 Satz 1 EStG 1990/1997), in höchstem Maße unklar war. Da eine Betriebsstätte i.S. § 12 AO "als solche" nicht in eine Kapitalgesellschaft umgewandelt werden kann (z.B. Blümich/Wagner, § 2a EStG Rz 165 [vor Lief. 135]; s.a. Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 2a EStG Rz 566), ist teilweise befürwortet worden, den Tatbestand "untechnisch" zu verstehen (s. Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 2a EStG Rz 571; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 56; Blümich/Wagner, § 2a EStG Rz 165 [vor Lief. 135]; s.a. BFH-Urteil in BFHE 165, 46, BStBl II 1991, 873; zur Situation der Veräußerung des Betriebsvermögens der Betriebsstätte s. Senatsurteil in BFHE 244, 371), um dem Regelungszweck gerecht zu werden.
- 27** bb) Die Klägerin kann sich nicht auf ein schützenswertes Vertrauen in den Fortbestand der Rechtslage berufen, weil die im Streitfall angewendete Nachversteuerungsregelung schon vor März 1999 Gegenstand von Gesetzesentwürfen und Diskussionen in der Fachliteratur gewesen war (s. insoweit ebenfalls Probst in Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, a.a.O., § 2a EStG Rz 566; Dreyer in Littmann/Bitz/Pust, a.a.O., § 2a Rz 268; evtl. abw. Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 50; abw. Jung/ Bartelt/Rode, Internationales Steuerrecht --IStR-- 2016, 36).
- 28** Der Senat folgt insoweit der Einschätzung des FG, dass in die Würdigung der im Streitjahr geltenden Rechtslage der in 1998 eingeleitete Systemwechsel betr. § 2a Abs. 3 EStG 1990/1997 einbezogen werden muss und deshalb eine Zusammenschau der Begründungen des Steuerentlastungsgesetzes 1999/2000/2002 vom 24. März 1999 (BGBl I 1999, 402, BStBl I 1999, 304) für die Streichung des § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1990/1997 und des Steuerbereinigungsgesetzes 1999 für die Einfügung des neuen § 2a Abs. 4 EStG i.V.m. § 52 Abs. 3 Satz 5 EStG 1997 n.F. geboten ist. Hierdurch wird das Anliegen des Gesetzgebers, eine systemwidrige endgültige Berücksichtigung der ausländischen Verluste --auch mit Blick auf einen weiteren Betriebsausgabenabzug im Rahmen der ausländischen Besteuerung-- zu verhindern, folgerichtig auf den Stichtag des Systemwechsels (d.h. der Streichung des § 2a Abs. 3 und 4 EStG 1990/1997 ab dem Veranlagungszeitraum 1999) zurückbezogen.
- 29** Bereits vor der Disposition der Klägerin war ersichtlich, dass der Gesamtkomplex des § 2a Abs. 3, 4 EStG 1990/1997 Gegenstand einer (belastenden) Änderungsinitiative war (s. insoweit auch BVerfG-Beschluss in BVerfGE 97, 67, Rz 51). Zwar datiert der Gesetzesentwurf zum Steuerbereinigungsgesetz 1999 (BTDrucks 14/1514) vom 27. August 1999. Jedoch beinhaltet bereits der Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Wagniskapital (Beschluss des Bundesrates vom 8. Mai 1998, BRDrucks 376/98) in Artikel 2 eine Neufassung des § 2a Abs. 3 Satz 4 EStG 1990/1997, die im Wesentlichen der Fassung durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 entsprach (s. sachlich

ebenso Art. 1 Nr. 15 [betr. § 20 Abs. 4 AStG/E] des Entwurfs eines Gesetzes zur Änderung des Außensteuergesetzes und anderer Gesetze in der Fassung der BRDrucks 12/98 vom 16. Januar 1998). Dieser Entwurf wurde am 17. Juni 1998 im Deutschen Bundestag eingebracht (BTDrucks 13/10990) und an verschiedene Ausschüsse zur weiteren Beratung überwiesen. Mit Ende der 13. Legislaturperiode des Deutschen Bundestages war dieser Entwurf wegen der sachlichen Diskontinuität zwar erledigt. Allerdings regte der Freistaat Bayern im Jahre 1998 an, den ursprünglichen Gesetzesantrag durch den Bundesrat erneut einzubringen (BRDrucks 913/98 vom 17. November 1998). Parallel dazu enthielt der am 10. November 1998 veröffentlichte Referentenentwurf zum Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 ebenfalls die vom Bundesrat vorgeschlagene Neuregelung des § 2a EStG (s. dazu den Bericht von Kroschel/Löbl/Wellisch, Der Betrieb --DB-- 1998, 2387). Hieraus wird deutlich, dass sich bereits im Veranlagungszeitraum 1998 --also im Jahr vor dem Streitjahr-- die spätere Änderung des § 2a EStG und dabei insbesondere auch die gesetzgeberische Konkretisierung des Nachversteuerungstatbestandes abgezeichnet hatten.

- 30** Dies wird auch aus der steuerrechtlichen Literatur ersichtlich. So diagnostizierte etwa Reuß in IStR 1997, 673, 674 f. einen "Reformstau" zu § 2a EStG, der spätestens zum "Steuerreformgesetz 1999" (unter Sicherstellung der Hinzurechnung) aufgelöst werden sollte, und Inzelmann/Mutscher verweisen in IStR 1999, 40 mit Blick auf die in 1998 in Gang gesetzte Initiative auf die Möglichkeit, dass "der Gesetzgeber die Hinzurechnungsregelungen ... für bereits im Inland abgezogene, aber zwischenzeitlich nicht wieder hinzugerechnete Betriebsstättenverluste noch verschärfen wird" (s.a. dort S. 43 zur Betriebsstättenveräußerung).
- 31** Unabhängig hiervon ist der Senat der Ansicht, dass die im Laufe des Jahres 1998 eingetretene Erledigung des Gesetzesvorhabens (Grundsatz der Diskontinuität) entgegen der Auffassung der Klägerin keinen Vertrauensschutz auf den Fortbestand der bisherigen Rechtslage begründen konnte. Allein aus dem bloßen zeitlichen Ablauf der Legislaturperiode ergibt sich --ohne Hinzutreten sonstiger Umstände-- gerade nicht, dass der Gesetzgeber sein Änderungsvorhaben endgültig aufgegeben hat. Das zeigt gerade auch der Streitfall, in dem in der folgenden Legislaturperiode die beabsichtigte Gesetzesänderung umgesetzt worden ist.
- 32** 3. Nach dem Vorstehenden ist zwar die Feststellung im angefochtenen Bescheid, dass die in den Jahren 1996 bis 1998 bei der Klägerin zum Abzug gebrachten Verluste aus der Betriebsstätte in Italien im Veranlagungszeitraum 1999 (bei ihrer Steuerveranlagung) wieder hinzuzurechnen sind, nach dem Maßstab nationalen Rechts rechtmäßig. Eine Entscheidung darüber, ob eine dem Feststellungsverfahren nachfolgende Körperschaftsteuerfestsetzung gegenüber der Klägerin unter Einschluss der Gewinnhinzurechnung aufgrund früherer Verluste unionsrechtlichen Maßgaben gerecht wird, ist hiermit jedoch nicht verbunden (zur Verschränkung von Hinzurechnung und Nachversteuerung mit dem Gesichtspunkt sog. finaler Verluste s. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Timac Agro Deutschland vom 17. Dezember 2015 C-388/14, EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362 - dort Entscheidung zur Vorlagefrage 1; s.a. Schlücke, Finanz-Rundschau --FR-- 2016, 130 f. [sog. Rechtsfolgeneinschränkung der Nachversteuerungsregelung, s. dieselbe, Die Umsetzung von EuGH-Entscheidungen in das deutsche Steuerrecht, 2014, S. 51 ff.]; Schiefer/Scheuch, Neue Wirtschaftsbriefe --NWB-- 2016, 701, 706 f.; Gosch in Kirchhof, a.a.O., § 2a Rz 50; im Senatsurteil in BFHE 244, 371 offen gelassen). Dies ergibt sich --in verfahrensrechtlicher Hinsicht-- aus der sachlichen Beschränkung der Entscheidung in einem Feststellungsverfahren; der Senat verweist insoweit auf sein Urteil in BFH/NV 2008, 1097.
- 33** III. Auf die Revision des FA wird das angefochtene Urteil aufgehoben, soweit es der Klage entsprochen hat. Die Klage wird insoweit abgewiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Eine Rechtsgrundlage für den Abzug der Zahlung der Klägerin an die X KG für die Übernahme des Kommanditanteils als Betriebsausgabe besteht, soweit die Zahlung auf die Betriebsstätte in Italien entfällt, weder einfach- noch unionsrechtlich.
- 34** 1. Der im Streitjahr (1999) angefallene Verlust der Klägerin aus der Veräußerung des Kommanditanteils ist, soweit er auf die Betriebsstätte der B in Italien entfällt, gemäß Art. 13 Abs. 2 i.V.m. Art. 24 Abs. 3 Buchst. a des Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Italienischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen und zur Verhinderung der Steuerverkürzung vom 18. Oktober 1989 (BGBl II 1990, 743, BStBl I 1990, 397) von der Bemessungsgrundlage der deutschen Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer ausgenommen. Der dort verwendete Begriff der "Einkünfte" schließt auch negative Einkünfte ein (s. insoweit nur Senatsurteile vom 17. Juli 2008 I R 84/04, BFHE 222, 398, BStBl II 2009, 630; in BFHE 244, 371, jeweils m.w.N. - ständige Rechtsprechung). Ein Abzug gemäß § 2a Abs. 3 EStG 1990/1997 kommt nicht in Betracht, da diese Regelung letztmals im Veranlagungszeitraum 1998 anzuwenden ist.
- 35** 2. Ein Anspruch der Klägerin, den Verlust (hier: in Gestalt der Entschädigungszahlung von ... DM) als sog. finalen Verlust trotz der prinzipiellen abkommensrechtlichen Freistellung von der inländischen Bemessungsgrundlage

ausnahmsweise abzuziehen, weil er in Italien definitiv nicht mehr verwertet werden könnte, ergibt sich auch nicht aus der unionsrechtlich verbürgten Niederlassungsfreiheit (Art. 43 i.V.m. Art. 48 des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft i.d.F. des Vertrags von Amsterdam zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union, der Verträge zur Gründung der Europäischen Gemeinschaften und einiger damit zusammenhängender Rechtsakte, Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1997, Nr. C 340, 1, jetzt Art. 49 i.V.m. Art. 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV--, Amtsblatt der Europäischen Union --ABIEU-- 2008, Nr. C 115, 47).

- 36** a) Allerdings entspricht es bisher ständiger Senatsrechtsprechung (unter Anschluss an die bisherige ständige Rechtsprechung des EuGH, z.B. Urteil Lidl Belgium vom 15. Mai 2008 C-414/06, EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692), einen Verlustabzug abweichend von der sog. Symmetriethese (abkommensrechtliche Freistellung positiver und negativer Einkünfte) aus Gründen des Unionsrechts (Niederlassungsfreiheit, Art. 49 i.V.m. Art. 54 AEUV) zuzulassen, sofern und soweit der Steuerpflichtige nachweist, dass die Verluste im Quellenstaat steuerlich unter keinen Umständen anderweitig verwertbar sind (sog. finale Verluste). Der Senat hat eine derartige "Finalität" angenommen, wenn die Verluste im Quellenstaat aus tatsächlichen Gründen nicht mehr berücksichtigt werden können oder ihr Abzug in jenem Staat zwar theoretisch noch möglich, aus tatsächlichen Gründen aber so gut wie ausgeschlossen ist und ein wider Erwarten dennoch erfolgter späterer Abzug im Inland verfahrensrechtlich noch rückwirkend nachvollzogen werden könnte (Senatsurteil in BFHE 244, 371, unter Bestätigung des Senatsurteils vom 9. Juni 2010 I R 107/09, BFHE 230, 35; s. zuletzt Senatsbeschluss vom 22. September 2015 I B 83/14, BFH/NV 2016, 375; Darstellung der Rechtsentwicklung bei Brandis in Beck-Festgabe für Franz Wassermeyer, 2015, S. 433 [dort Nr. 59: Finale Auslandsverluste]; s.a. Hey in Lüdicke/ Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 161; Kögel, ebenda, S. 205; Schnitger in Lüdicke/Schnitger/Spengel [Hrsg.], Besteuerung internationaler Unternehmen, Festschrift für Dieter Endres, 2016, S. 361). Darauf hat sich das FG im angefochtenen Urteil auch bezogen.
- 37** b) Diese Rechtsprechung wird vom EuGH inzwischen aber nicht mehr aufrecht gehalten. Im Urteil Timac Agro Deutschland (EU:C:2015, 829, BStBl II 2016, 362) hat der EuGH auf der Grundlage der Vorlagefrage des FG Köln im Beschluss vom 19. Februar 2014 13 K 3906/09 (EFG 2014, 1901) zur Veräußerung einer österreichischen Betriebsstätte an eine österreichische Kapitalgesellschaft, die zu dem gleichen Konzern gehört wie die deutsche Kapitalgesellschaft, entschieden, dass Art. 49 AEUV dahin auszulegen ist, dass er einer Steuerregelung eines Mitgliedstaats wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden (dort: Art. 23 Abs. 1a DBA-Österreich 2000) nicht entgegensteht, die einer gebietsansässigen Gesellschaft im Fall der Veräußerung einer in einem anderen Mitgliedstaat belegenen Betriebsstätte an eine gebietsfremde, zum gleichen Konzern wie die veräußernde Gesellschaft gehörende Gesellschaft die Möglichkeit verwehrt, die Verluste der veräußerten Betriebsstätte in die Bemessungsgrundlage der Steuer einzubeziehen, sofern aufgrund eines DBA die ausschließliche Befugnis zur Besteuerung der Ergebnisse dieser Betriebsstätte dem Mitgliedstaat zusteht, in dem sie belegen ist.
- 38** In der Urteilsbegründung hat der EuGH hierzu ausgeführt, dass im Fall der abkommensrechtlichen Freistellung der ausländischen Einkünfte im Sitzstaat wegen der fehlenden Besteuerungsbefugnis (als Anknüpfungspunkt für einen Steuervorteil - s. Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet vom 3. September 2015 in der Rs. C-388/14, EU:C:2015:533, IStR 2015, 738, dort Rz 74) bei der Prüfung eines Verstoßes gegen das Beschränkungsverbot nunmehr schon tatbestandlich eine Vergleichbarkeit mit der Behandlung reiner Inlandsfälle abzulehnen sei (s. dort Rz 64 f. und Rz 27). Dies hat zur Folge, dass die Prüfungsebene der Rechtfertigungsgründe (als "Standort" der Verhältnismäßigkeitsprüfung und der Rechtsfigur der finalen Verluste) entfallen ist. Insoweit hat der EuGH zwar die gegenläufigen Aussagen seines Urteils Marks & Spencer vom 13. Dezember 2005 C-446/03 (EU:C:2005:763, Slg. 2005, I-10837) nicht ausdrücklich aufgegeben; vielmehr ist diese Entscheidung zur ersten Vorlagefrage weiterhin herangezogen worden (kritisch Niemann/ Dodos, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2016, 1057; s.a. z.B. Schlücke, FR 2016, 130). Jedoch hat er der sog. Symmetriethese die Eignung zugesprochen, eine Beschränkung von Grundfreiheiten von vornherein auszuschließen (so z.B. Benecke/Staats, IStR 2016, 80; Mitschke, FR 2016, 132; dem folgend z.B. FG München, Beschluss vom 31. Mai 2016 7 V 3044/15, EFG 2016, 1232; s.a. Forchhammer, EFG 2016, 1233; Schulz-Trieglaff, NWB Unternehmensteuern und Bilanzen --StuB-- 2016, 918) und damit seine Erwägungen in der Entscheidung Nordea Bank Danmark vom 17. Juli 2014 C-48/13 (EU:C:2014:2087, ABIEU 2014, Nr. C 315, 8) fortgeführt (dort Rz 24 der Entscheidungsgründe; s.a. Mitschke, IStR 2014, 565; Schlussanträge der Generalwältin Kokott vom 23. Oktober 2014 in der Rs. C-172/13, EU:C:2014:2321, Rz 25; Schlussanträge des Generalanwalts Wathelet vom 3. September 2015 in der Rs. C-388/14, EU:C:2015:533, IStR 2015, 738, dort Rz 69 ff.; Dobratz, IStR 2017, 116 [zugleich in Fn. 2 mit Hinweis auf das EuGH-Urteil Denkavit International und Denkavit France vom

14. Dezember 2006 C-170/05, EU:C:2006:783, Slg. 2006, I-11949]; Benecke/ Staats, IStR 2016, 80, 81 [mit Hinweis auf das EuGH-Urteil X vom 10. Juni 2015 C-686/13, EU:C:2015:375, IStR 2015, 557]; ablehnend Schön in Schön/Heber, Grundfragen des Europäischen Steuerrechts, 2015, S. 109, 137 ff.).

- 39** Es ist nicht ersichtlich, dass das EuGH-Urteil Timac Agro Deutschland (EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) zur Vorlagefrage 2 (Freistellungsbetriebsstätte) maßgeblich dadurch geprägt war, dass nach dem zur Vorlagefrage 1 abgehandelten Vortrag der österreichischen Regierung (s. Rz 56 des Urteils) nicht alle Möglichkeiten zur Berücksichtigung der Verluste in Österreich ausgeschöpft worden waren (so aber Niemann/Dodos, DStR 2016, 1057, 1062). Ebenso ist nicht ersichtlich, dass der im Tenor der Entscheidung des EuGH (ebenda) erwähnte Umstand der Veräußerung an eine konzernangehörige Kapitalgesellschaft (der ebenfalls Gegenstand der Vorlagefrage des FG Köln war) für die Grundsatzentscheidung zur Frage der Vergleichbarkeit von Bedeutung war (zweifelnd aber Jung/Rode, DB 2016, 137, 138; Patzner/Nagler, GmbH-Rundschau 2016, 176, 177). Letzteres vor allem deshalb nicht, weil es sich insoweit um einen Aspekt der Eingriffsrechtfertigung handelt (s. mit diesem Ansatz ebenso Müller, Internationale Steuer-Rundschau --ISR-- 2016, 54, 57 f.; gl.A. von Brocke, steueranwaltsmagazin 2016, 103, 104). Dementsprechend hat auch das FG Köln in seinem Vorlagebeschluss in EFG 2014, 1901 hervorgehoben, es wäre ergänzend zu prüfen, ob bei konzerninternen Veräußerungen von Betriebsstätten eine Rechtfertigung der Freistellungsmethode durch die Notwendigkeit der Verhinderung von Steuerumgestaltungsgestaltungen gegeben sein könnte (s. Rz 49 des Beschlussnachweises in juris mit dem dortigen Verweis auf das EuGH-Urteil Oy AA vom 18. Juli 2007 C-231/05, EU:C:2007:439, Slg. 2007, I-6373; s.a. Mitschke, IStR 2014, 381 [Ausschluss der Doppelberücksichtigung]), da bei Übertragungen innerhalb eines Konzerns dem Steuerpflichtigen faktisch ein Optionsrecht eingeräumt werde, ob oder in welchem Jahr er einen Verlust in den Staat des Stammhauses importieren will, ohne dass eine Vermögensveränderung auf der Ebene des Konzerns eintrete.
- 40** Ob es zur Herstellung der Vergleichbarkeit grenzüberschreitender und innerstaatlicher Sachverhalte genügt, wenn der deutsche Gesetzgeber aufgrund nationaler oder abkommensrechtlicher Sonderregeln (sog. switch-over) von der Freistellungsmethode zur Anrechnungsmethode wechselt (dazu z.B. Schnitger, IStR 2016, 72, 73; derselbe, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht --JbFSt-- 2016/2017, 9, 11; derselbe in Festschrift Endres, a.a.O., S. 370; Kögel, NWB Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht --IWB-- 2017, 7, 14; s.a. Kahlenberg, NWB 2016, 1723, 1729), ist vorliegend nicht streiterheblich. Ob sich eine Vergleichbarkeit im vorgenannten Sinne darauf stützen lässt, dass --wie in abkommensrechtlicher Hinsicht regelmäßig dem freistellenden Staat zugestanden-- der Steuersatz mittels Progressionsvorbehalt (d.h. unter Einschluss der freigestellten Betriebsstätteneinkünfte) berechnet wird (so ebenfalls als erheblich für die Vergleichbarkeitsprüfung eingeschätzt von Schnitger, IStR 2016, 72, 73 f.; derselbe, JbFSt 2016/2017, 9, 11; derselbe in Festschrift Endres, a.a.O., S. 370; Müller, ISR 2016, 54, 57, mit Hinweis auf das EuGH-Urteil K vom 7. November 2013 C-322/11, EU:C:2013:716; Kögel, IWB 2017, 7, 14), ist zweifelhaft, da hierdurch die Steuerbemessungsgrundlage nicht berührt wird und damit die steuerfreien Einkünfte nicht besteuert werden (s. nur Wassermeyer in Wassermeyer, MA Art. 23A Rz 121). Auch diese Frage ist im Streitfall indes nicht entscheidungserheblich, da die Klägerin als Kapitalgesellschaft keinem progressiven Tarif unterliegt (s.a. allgemein Müller, ISR 2016, 54, 58).
- 41** 3. Die Voraussetzungen für eine (nochmalige) Vorlage für eine Vorabentscheidung des EuGH (Art. 267 AEUV) sind im vorliegenden Streitfall nicht erfüllt. Zwar ist anerkannt, dass auch nach einer Entscheidung des EuGH über die Auslegung des Unionsrechts die entscheidungserhebliche Rechtsfrage bei Zweifeln durch ein anderes Gericht erneut vorgelegt werden kann (EuGH-Urteil CILFIT vom 6. Oktober 1982 C-283/81, EU:C:1982:335; Ehrlicke in Streinz, EUV/AEUV, 2. Aufl., Art. 267 AEUV Rz 72; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, EuRS Rz 48, m.w.N.). Allein der Umstand, dass der Begründung der Entscheidung vom 17. Dezember 2015 (Timac Agro Deutschland, EU:C:2015:829, BStBl II 2016, 362) dogmatische Zweifel (z.B. im Hinblick auf die Antwort zu der ersten Vorlagefrage [z.B. Henze, ISR 2016, 397, 399 f.; Schulz-Trieglaff, StuB 2016, 225, 228 ["Zirkelschluss"]; Kahlenberg, NWB 2016, 1723, 1728 f.; Schumacher, IStR 2016, 473, 477; Schiefer, IStR 2016, 79, 80; Benecke/Staats, IStR 2016, 80, 82; Diskussion von Sydow/Gosch/Schön, JbFSt 2016/ 2017, 13 ff.; Schnitger in Festschrift Endres, a.a.O., S. 370 f.; Kögel, IWB 2017, 7, 14] oder mit Blick auf eine in vergleichbaren anderen Verfahren --z.B. Urteil Lidl Belgium, EU:C:2008:278, BStBl II 2009, 692-- unterbliebene Vergleichbarkeitsprüfung [z.B. Henze, ebenda; derselbe in Festschrift Gosch, a.a.O., S. 137, 139 ff.; ausführliche Analyse bei Schumacher, IStR 2016, 473]) entgegengehalten werden können oder dass die Reichweite des Urteils auf andere (hier nicht streiterhebliche) Konstellationen ungewiss ist oder dass auf der Grundlage dieser Entscheidung die harmonisierende Bedeutung der Grundfreiheiten in der Fallsituation der Freistellung entwertet werde (Schlücke, FR 2016, 130, 131 f.), reicht nach Überzeugung des Senats jedenfalls dann nicht aus, wenn die Rechtsfrage mit Blick auf den konkret zu entscheidenden Streitfall geklärt ist und kein Raum "für vernünftige Zweifel hinsichtlich der

richtigen Auslegung der fraglichen Rechtsnorm" mehr besteht (s. die EuGH-Empfehlungen an die nationalen Gerichte zu Art. 267 Abs. 3 AEUV, ABLEU 2016, C 439, 1, Rz 6; zur fehlenden Vorlagepflicht bei vorliegender Rechtsprechung z.B. EuGH-Urteil Parfums Christian Dior/Evora vom 4. November 1997 C-337/95, EU:C:1997:517, Slg. 1997, I-6013, Rz 29 f.; s. insoweit allgemein auch BFH-Urteil vom 13. Juli 2016 VIII K 1/16, BFHE 254, 481, BStBl II 2017, 198; Fehling in Schaumburg/Englisch, Europäisches Steuerrecht, 2015, Rz 23.16).

- 42** IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 2 und 3 FGO; die Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig (§ 139 Abs. 4 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)