

RECHTSPRECHUNG

Zeitpunkt der Genehmigung und nicht auf den Zeitpunkt der zivilrechtlich rückwirkenden Wirksamkeit des Vertragsabschlusses abgestellt. Anders als im Streitfall lagen dort aber keine bindenden Vertragserklärungen beider Vertragspartner innerhalb der Spekulationsfrist vor. Denn die erforderliche beidseitige schuldrechtliche Bindung ist bei einem Handeln des Vertreters ohne Vertretungsmacht gerade nicht gegeben, da der Vertretene die Genehmigung jederzeit ablehnen kann.

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

Körperschaftsteuer

Kein Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c KStG 2007 bei bloßer Verkürzung der Beteiligungskette

KStG 2007 § 8c S. 1 und 2

1. Bei der Auslegung des für den vollständigen Verlustuntgang nach § 8c KStG 2007 erforderlichen Tatbestandsmerkmals des mittelbaren Wechsels von mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft ist der Begriff „Erwerber“ verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass nur ein Erwerber gemeint ist, durch den sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft ändert. Maßgeblicher Bezugspunkt hierfür ist der oder die obersten Anteilseigner.

2. Änderungen innerhalb einer Beteiligungskette rechtfertigen daher keinen Wegfall des Verlustabzugs nach § 8c KStG 2007, wenn an der Spitze einer Beteiligungskette dieselbe Gesellschaft mit derselben mittelbaren Beteiligungsquote steht.

FG Düsseldorf, Urt. v. 9.2.2015 – 6 K 3339/12 K F, Rev. eingelegt, Az. BFH: I R 16/15

Sachverhalt:

1 /2 Streitig ist, ob das Verlustabzugsverbot gemäß § 8c Abs. 1 KStG idF v. 14.8.2007 beim Wechsel mittelbar beteiligter Gesellschafter verfassungskonform dahingehend auszulegen ist, dass der Verlustabzug im Streitfall nicht beschränkt ist.

3 Die Klägerin ist eine mittelbare Tochtergesellschaft der A-GmbH. Diese GmbH ist zu 100 % an einer AG beteiligt, die wiederum zu 100 % an einer GmbH beteiligt ist, die zu 100 % an der Klägerin beteiligt ist. Die Anteile der A-GmbH werden zu 94,91 % direkt und zu 5,09 % indirekt von der B-B.V. mit Sitz in den Niederlanden gehalten. Die Anteile an der B-B.V. werden mittelbar über eine Beteiligungskette über drei Kapitalgesellschaften mit Sitz jeweils in Großbritannien zu 100 % von der C-S.A. gehalten. Die Anteile an der C-S.A. hielt vor und nach vier Verschmelzungen übergeordneter Gesellschaften zu 99,24 % die D-B.V. Die Anteile der D-B.V. wurden zu 100 % von der E-B.V. gehalten. Die Anteile der E-B.V. wurden zu 100 % von der F-B.V. gehalten. Die Anteile der F-B.V. wurden zu 25 % von der G-B.V. gehalten. An der G-B.V. war zu 100 % die H-S.A. beteiligt. Die weiteren 75 % der Anteile der F-B.V. wurden von der I-N.V. gehalten. An der I-N.V. waren zu 51 % J-S.A. und zu 49 % K-LTD beteiligt. An der K-LTD war die L-C.V. zu 48,8 % unmittelbar und zu 51,2 % mittelbar beteiligt. Wegen der weiteren Gesellschafter wird auf ... der FG-Akte Bezug genommen.

4 Im Jahr 2009 wurden mit steuerlicher Wirkung zum 1.8.2009 folgende Umstrukturierungen vorgenommen:

5 1. G-B.V. wurde auf die I-N.V. verschmolzen

6 2. E-B.V. wurde auf die F-B.V. verschmolzen

7 3. F-B.V. wurde auf die I-N.V. verschmolzen

8 4. I-N.V. wurde im Wege der Abwärtsverschmelzung auf die D-B.V. verschmolzen.

9 In ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2009 erklärte die Klägerin einen Gesamtbetrag der Einkünfte iHv 1.197.703 € und beantragte einen Verlustvortrag iHv 1.118.622 € einkommensmindernd zu berücksichtigen.

10 Durch Körperschaftsteuerbescheid für 2009 v. 2.5.2011 setzte das damals zuständige FA M-Stadt die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung eines Einkommens iHv 1.197.703 € ohne Berücksichtigung des Verlustvortrages fest. Durch Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 wurde der verbleibende Verlustabzug auf 0 € festgestellt. Begründet wurde es damit, dass der festgestellte verbleibende Verlustabzug zum 31.12.2008 iHv 4.012.722 € gemäß § 8c KStG nicht zu berücksichtigen sei.

11 Die Klägerin legte gegen die Bescheide am 1.6.2011 Einsprüche ein, die durch Einspruchsentscheidung des Beklagten v. 16.8.2012 als unbegründet zurückgewiesen wurden.

12 Das FA war der Auffassung, dass gemäß § 8c KStG ein Verlustabzug nicht in Betracht komme, da bereits durch den zweiten Verschmelzungsvorgang mehr als 50 % der Anteile an der Klägerin an einen neuen Gesellschafter übertragen worden seien. Durch diese Verschmelzung habe die F-B.V. mittelbar 99,24 % der Anteile an der C-S.A. erhalten, welche über verschiedene Stufen 100 % der Anteile an der Klägerin halte.

13 Die Klägerin hat am 7.9.2012 Klage erhoben.

14 Zur Begründung ihrer Klage beruft sich die Klägerin darauf, nach dem Wortlaut des § 8c Abs. 1 KStG v. 14.8.2007 könne ein Verlustvortrag einer Kapitalgesellschaft nicht mehr genutzt werden, wenn innerhalb von fünf Jahren unmittelbar oder mittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an einer Körperschaft an einen Erwerber übertragen werden. Mit der Verschmelzung der F-B.V. und der E-B.V. auf die I-N.V. seien innerhalb von fünf Jahren mittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals an der Klägerin an einen Erwerber übertragen worden. Im Ergebnis sei jedoch weiterhin die L-C.V. die mittelbare Gesellschafterin der Klägerin.

15 Die Klägerin ist der Ansicht, dass § 8c Abs. 1 KStG verfassungskonform so auszulegen sei, dass im Streitfall der festgestellte vortragsfähige Verlust im Rahmen des § 10d EStG einkommensmindernd zu berücksichtigen sei. Aus den Gesetzmaterialien ergebe sich, dass § 8c KStG ebenso wie der vorherige § 8 Abs. 4 KStG einen Wechsel in der wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft erfordere. Der Gesetzgeber vereinfache die Feststellung des Wechsels der wirtschaftlichen Identität lediglich, indem nur darauf abgestellt werden solle, ob ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken könne und es so prinzipiell in der Hand habe, die Verwertung der Verluste zu steuern. Der Neuregelung des § 8c KStG liege der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändere. Die in früheren Zeiten erwirtschafteten Verluste blieben unberücksichtigt, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen (BT-Drs. 16/4841, S. 76). Ein Wechsel der wirtschaftlichen Identität liege demnach erst vor, wenn ein neuer Anteilseigner maßgebend auf die Geschicke der Gesellschaft einwirke und die Verwertung der Verluste steuern könne. Dies bedeute, dass bei einem Anteilsübergang an einer Gesellschaft zu hinterfragen sei, ob der bisherige Gesellschafter der veräußernden Gesellschaft wesentlichen Einfluss iSd § 15 ff. AktG auf die erwerbende Gesellschaft ausüben könne. Im Streitfall bleibe die Entscheidung über die Verwertung der Verluste im Ergebnis bei derselben Person, so dass tatsächlich kein neuer Anteilseigner auf die Geschicke der Kapitalgesellschaft einwirken könne.

RECHTSPRECHUNG

16 Außerdem ist die Klägerin der Auffassung, dass, wenn eine verfassungskonforme Auslegung des § 8c KStG nicht möglich sein sollte, die Norm verfassungswidrig sei. Sie verletze das objektive Nettoprinzip, weil sie ein Verlustausgleichsverbot enthalte, für das eine Rechtfertigung fehle. Daneben verstoße § 8c KStG aufgrund des tatsächlichen Vollzugsdefizits in Auslandsfällen gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Konzernumstrukturierungen/Veräußerungen von beteiligten Rechtsträgern im Ausland seien der Finanzverwaltung regelmäßig nicht bekannt. Hieraus folge, dass nur ein Teil dieser vom Wortlaut des § 8c KStG erfassten Besteuerungsfälle den deutschen Steuerbehörden zur Kenntnis gelange.

17 Hilfsweise ist die Klägerin der Auffassung, dass der bis zum Stichtag der Verschmelzungen 1.8.2009 erwirtschaftete Gewinn mit dem zum 31.12.2008 vorhandenen Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer in voller Höhe zu verrechnen sei. Der erklärte Gesamtbetrag der Einkünfte sei dafür zeitanteilig aufzuteilen.

18 /19 Die Klägerin beantragt, den Körperschaftsteuerbescheid für 2009 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2009 insoweit zu ändern, dass bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer der zum 31.12.2008 festgestellte verbleibende Verlustabzug iHv 4.012.722 € im Rahmen des § 10d EStG berücksichtigt wird und der nach der Verlustverrechnung verbleibende Verlustabzug zum 31.12.2009 festgestellt wird.

20 -22 Der Beklagte beantragt, die Klage als unbegründet abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

23 Zur Begründung seines Antrags beruft sich der Beklagte darauf, dass § 8c KStG nicht verfassungswidrig sei.

24 Soweit die Klägerin begehre, dass der nach § 8c KStG nicht berücksichtigte Verlust zumindest pro rata temporis iHv 698.660 € bis zum Übertragungsstichtag (1.8.2009) zu berücksichtigen sei, könne dem ohne weitere Unterlagen nicht gefolgt werden. Die Klägerin habe nicht, zB durch einen Zwischenabschluss oder andere aussagefähige Ertragsunterlagen, nachgewiesen, dass ein entsprechender Gewinn bis zum 1.8.2009 erzielt worden sei.

25 Dem Vorschlag des Berichterstatters, das Verfahren im Hinblick auf das Verfahren beim BVerfG 2 BvL 6/11 auszusetzen, haben beide Beteiligten widersprochen.

Gründe:

26/27 Die Klage ist begründet.

28 Der Beklagte hat zu Unrecht bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2009 den festgestellten Verlustvortrag nicht iHv 1.118.622 € berücksichtigt und zum 31.12.2009 nicht einen noch zu berücksichtigten verbleibenden Verlustabzug iHv 2.894.100 € festgestellt.

Voraussetzungen für schädlichen Anteilseignerwechsel ...

29 Gemäß § 8c S. 1 KStG in der Fassung v. 14.8.2007 iVm § 34 Abs. 7b KStG (im Weiteren KStG 2007) sind die bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht ausgeglichenen oder abgezogenen negativen Einkünfte (nicht genutzte Verluste) nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 25 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt (schädlicher Beteiligungserwerb). Gemäß § 8c S. 2 KStG 2007 sind unabhängig von § 8c S. 1 KStG 2007 bis zum schädlichen Beteiligungserwerb nicht genutzte Verluste vollständig nicht mehr abziehbar, wenn innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals, der Mitgliedschaftsrechte, Beteiligungsrechte oder

der Stimmrechte an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahe stehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt.

30 Zwar geht der Beklagte zu Recht davon aus, dass durch den zweiten Verschmelzungsvorgang mehr als 50 % der Anteile an der Klägerin mittelbar an einen neuen Gesellschafter übertragen wurden. Denn durch diese Verschmelzung hat die F-B.V., die 100-prozentige Gesellschafterin der E-B.V. war, mittelbar 99,24 % der Anteile an der C-S.A. erhalten, welche über verschiedene Stufen 100 % der Anteile an der Klägerin hielt. Zu Unrecht nimmt der Beklagte aber an, dass damit die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8c KStG 2007 erfüllt sind.

... sind verfassungskonform normeinschränkend auszulegen

31 Bei der Auslegung des Tatbestandsmerkmals „mittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals ... an einer Körperschaft an einen Erwerber ... übertragen“ ist, damit § 8c KStG 2007 bei mittelbaren Beteiligungen nicht als reine Verlustvernichtungsvorschrift verfassungswidrig ist, normeinschränkend der Zweck der Neuregelung des § 8c KStG 2007 zu berücksichtigen.

32 Verfassungswidrig wegen Verstoßes gegen das sich aus Art. 3 Abs. 1 GG ergebende Folgerichtigkeitsgebot wäre § 8c KStG 2007, wenn der Gesetzgeber von seiner Grundentscheidung, eine veranlagungszeitraumübergreifende Verlustverrechnung (intertemporale Verlustkompensation) im Rahmen der Vorgaben des § 10d EStG zuzulassen, ohne besonderen sachlichen Grund abgewichen wäre und § 8c KStG 2007 bei mittelbaren Beteiligungen als sachlich nicht gerechtfertigte Verlustvernichtungsvorschrift wirken würde.

Rechtsprechung zum Gleichheitssatz im Steuerrecht

33 Denn der allgemeine Gleichheitssatz iSd Art. 3 Abs. 1 GG gebietet, wesentlich Gleiches gleich und wesentlich Ungleiches ungleich zu behandeln. Er gilt für ungleiche Belastungen wie auch für ungleiche Begünstigungen. Aus ihm ergeben sich je nach Regelungsgegenstand und Differenzierungsmerkmalen unterschiedliche Grenzen für den Gesetzgeber, die vom bloßen Willkürverbot bis zu einer strengen Bindung an Verhältnismäßigkeitserfordernisse reichen. Der Grundsatz der gleichen Zuteilung steuerlicher Lasten verlangt eine gesetzliche Ausgestaltung der Steuer, die den Steuergegenstand in den Blick nimmt und mit Rücksicht darauf eine gleichheitsgerechte Besteuerung des Steuerschuldners sicherstellt. Ausnahmen von dem jedenfalls für die Ertragsteuern und damit auch für die Körperschaftsteuer geltenden Gebot gleicher Besteuerung bei gleicher Ertragskraft bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes. Art. 3 Abs. 1 GG ist jedenfalls dann verletzt, wenn sich ein vernünftiger, sich aus der Natur der Sache ergebender oder sonst wie einleuchtender Grund für die gesetzliche Differenzierung oder Gleichbehandlung nicht finden lässt (vgl. BFH v. 10.8.2011 – I R 39/10, BFHE 234, 396, BStBl. II 2012, 603 = DStR 2011, 2287 mwN).

34 Im Bereich des Steuerrechts hat der Gesetzgeber nach der Rechtsprechung des BVerfG bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum. Die grundsätzliche Freiheit des Gesetzgebers, diejenigen Sachverhalte zu bestimmen, an die das Gesetz dieselben Rechtsfolgen knüpft und die es so als rechtlich gleich qualifiziert, wird hier, insbesondere im

RECHTSPRECHUNG

Bereich des Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts, vor allem durch zwei eng miteinander verbundene Leitlinien begrenzt: durch das Gebot der Ausrichtung der Steuerlast am Prinzip der finanziellen Leistungsfähigkeit und durch das Gebot der Folgerichtigkeit. Bei der Ausgestaltung des steuerrechtlichen Ausgangsstatbestands muss die einmal getroffene Belastungsentscheidung folgerichtig iSd Belastungsgleichheit umgesetzt werden. Ausnahmen von einer solchen folgerichtigen Umsetzung bedürfen eines besonderen sachlichen Grundes (vgl. BVerfG v. 9.12.2008 – 2 BvL 1/07, DStR 2008, 2460, 2 BvL 2/07, DStR 2008, 2460, 2 BvL 1/08, DStR 2008, 2460, 2 BvL 2/08, BVerfGE 122, 210 = DStR 2008, 2460).

Ziel des § 8c KStG ist der Wegfall des Verlustvortrags bei wirtschaftlichem Engagement eines anderen Anteilseigners

35 § 8c KStG 2007 ersetzte § 8 Abs. 4 KStG aF, der regelte, dass Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d EStG bei einer Körperschaft ist, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. Wirtschaftliche Identität lag insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen wurden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführte oder wieder aufnahm.

36 Im Gesetzesentwurf wurde die Neuregelung des § 8c KStG damit begründet, dass sie die Rechtsanwendung vereinfache. Die streitige Tatbestandsvoraussetzung „Zuführung überwiegend neuen Betriebsvermögens“ werde aufgegeben. Maßgebliches Kriterium für die Verlustabzugsbeschränkung sei künftig der Anteilseignerwechsel (BT-Drs. 16/4841, S. 75). Unter der Überschrift „Vollständiger Untergang des Verlustes“ heißt es: Der Neuregelung des § 8c KStG liegt der Gedanke zugrunde, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners (oder Anteilseignerkreises) ändert. Die in früherer Zeit erwirtschafteten Verluste bleiben unberücksichtigt, soweit sie auf dieses neue wirtschaftliche Engagement entfallen (BT-Drs. 16/4841, S. 76).

37 Während sachlicher Grund für die Durchbrechung des Grundsatzes der veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustverrechnung im Rahmen der Vorgaben des § 10d EStG bei § 8 Abs. 4 KStG aF die typisierte Missbrauchsabwehr war (BFH v. 1.10.2014 – I R 95/04, BFH/NV 2015, 281 = DStRE 2015, 155), ist sachlicher Grund für die Durchbrechung des Grundsatzes der veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustverrechnung durch § 8c KStG 2007 nur noch, dass sich die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft durch das wirtschaftliche Engagement eines anderen Anteilseigners ändert.

Änderungen innerhalb einer Beteiligungskette bei Identität der Konzernmutter rechtfertigen daher keinen Wegfall des Verlustvortrags

38 Wenn eine Beteiligungskette verkürzt wird und die Konzernmutter im Ergebnis mit derselben mittelbaren Beteiligungsquote mittelbare Gesellschafterin bleibt, ändert sich nach Auffassung des Senates die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft nicht in einer Weise, die eine Durchbrechung des Grundsatzes der veranlagungszeitraumübergreifenden Verlustverrechnung rechtfertigt (vgl. auch FG Berlin-Brandenburg v. 18.10.2011 – 8 K 8311/10, BB 2012, 1327 = DStRE 2012,

1189, Az. BFH I R 79/11; *Suchanek* in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 8c KStG Rn. 22 mwN.; *Brandis* in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8c KStG Rn. 47). Der Begriff „Erwerber“ ist bei mittelbaren Beteiligungen nach Auffassung des Senates verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass nur ein Erwerber gemeint ist, durch den die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft sich ändert. Maßgeblicher Bezugspunkt ist nach Auffassung des Senates der oder die obersten Anteilseigner, wie *Driuen/Schmitz* (Ubg 2011, 921, 925) überzeugend herausgearbeitet haben (vgl. auch *Goldacker/Heerdt* Ubg 2013, 170).

39 Der oberste mittelbare Anteilseigner der Klägerin änderte sich im Streitfall nicht. Es änderte sich nur die Beteiligungskette ab der neunten Stufe. Vier Gesellschaften wurden auf eine Gesellschaft verschmolzen, an der sie vorher unmittelbar oder mittelbar beteiligt waren. An den Beteiligungen dieser Gesellschaft und deren Beteiligung am nächsten Glied der Beteiligungskette (C-S.A.), die über sieben weitere Gesellschaften an der Klägerin beteiligt war, änderte sich ebenfalls nichts. An der Spitze der Beteiligungskette steht dieselbe Gesellschaft mit derselben mittelbaren Beteiligungsquote an der Klägerin wie vor den Verschmelzungen.

Kosten, Revisionszulassung etc.

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

41 Die Revision war gemäß § 115 FGO zuzulassen, da die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

42 Die Übertragung der Steuerberechnung und der Berechnung des festzustellenden verbleibenden Verlustabzuges auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 S. 2 FGO.

Anmerkung:

Das Besprechungsurteil reiht sich in die bekannte Diskussion um die Anwendung des § 8c KStG bei Verkürzungen der Beteiligungskette im Konzern vor Einführung der Konzernklausel¹ ein. Es löst die Problematik zugunsten der vom Verlustuntergang bedrohten Gesellschaft über eine verfassungskonforme Auslegung des Begriffs des „Erwerbers“ in § 8c S. 2 KStG 2007 dergestalt, dass „nur ein Erwerber gemeint ist, durch den die wirtschaftliche Identität einer Gesellschaft sich ändert.“² Obwohl eine verfassungskonforme Reduzierung des Anwendungsbereichs der Norm in Konzernfällen grundsätzlich geboten und dem Urteil daher im Ergebnis zuzustimmen ist, wäre sie hier nicht erforderlich gewesen, weil der zu beurteilende Sachverhalt schon vom Wortlaut der Vorschrift nicht erfasst wird.

1 § 8c Abs. 1 S. 5 KStG wurde mit Wirkung ab 2010 durch Art. 2 des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes v. 22.12.2009, BGBl. I 2009, 3950, eingeführt. Zur beabsichtigten Nachbesserung der Konzernklausel vgl. Entwurf der Bundesregierung für ein Gesetz zur Umsetzung der Protokollerklärung zum ZollkodexAnpG, BR-Drs. 121/15, Art. 2 Nr. 6, S. 7. Warum die Konzernklausel nicht zugunsten der betroffenen Unternehmen rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens des § 8c KStG erstreckt wurde bzw. im Zuge der Nachbesserung erstreckt wird, vermag legislatorisch kaum einzuleuchten. Rechtsstreitigkeiten wie die vorliegenden würden sich jedenfalls erübrigen.

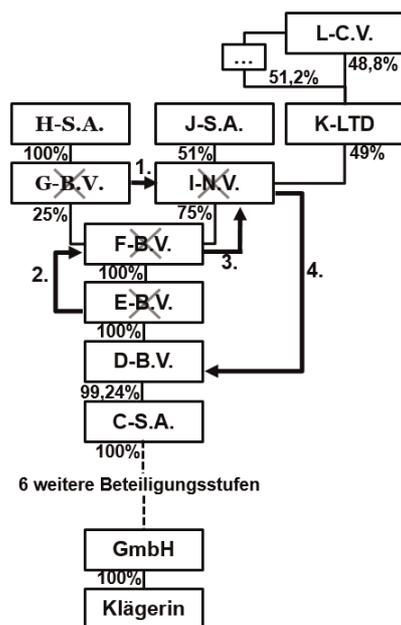
2 Rn. 38 des Besprechungsurteils.

RECHTSPRECHUNG

Verfahrensrechtlich erscheint bemerkenswert, dass das FG Düsseldorf das Verfahren im Hinblick auf die beim BVerfG³ anhängige Vorlage des FG Hamburg⁴ aussetzen wollte, hiervon aufgrund des Widerspruchs beider Parteien jedoch abgesehen hat.⁵

Das Ergehen der Entscheidung ist zu begrüßen, denn sie verdeutlicht, dass die bisherige Diskussion um die Wirkungen einer Verkürzung der Beteiligungskette im Konzern womöglich zu sehr auf die verfassungsrechtlichen Aspekte und zu wenig auf die herkömmliche Auslegung des Gesetzestextes ausgerichtet war.

Zur Erläuterung sei der Urteils Sachverhalt nachfolgend auf seinen Kern reduziert: Die Klägerin wurde mittelbar über acht Beteiligungsstufen zu 99,24 % von einer D-B.V. gehalten. „Oberhalb“ der D-B.V. fanden Verschmelzungen statt. Der Urteilstatbestand dürfte dahingehend zu interpretieren sein, dass die fraglichen vier Verschmelzungen in der angegebenen Reihenfolge, mithin in vier logischen Sekunden, mit steuerlicher Wirkung zum 1.8.2009 erfolgt sind. Sie sind in nachstehendem Schaubild wiedergegeben und mit den Ziffern 1 bis 4 bezeichnet.



Die erste Verschmelzung der G-B.V. auf die I-N.V. führte zum unmittelbaren Erwerb von 25 % der Anteile an der F-B.V. und mittelbar zum Erwerb von knapp unter 25 % der Anteile an der Klägerin durch die I-N.V. und war insofern nicht geeignet, die Rechtsfolgen des § 8c KStG 2007 auszulösen. Dies war offenbar unstreitig.

Streitig waren – zumindest – die Rechtsfolgen der zweiten Verschmelzung, nämlich der Upstream-Verschmelzung der E-B.V. auf ihre Muttergesellschaft F-B.V. Sie ist allein Gegenstand der Entscheidungsgründe. Im Zuge dieser Verschmelzung gingen unmittelbar 100 % der Anteile an der D-B.V., die wiederum mittelbar zu 99,24 % an der Klägerin beteiligt war,

von der E-B.V. auf die F-B.V. über. Das FG Düsseldorf ging in Übereinstimmung mit beiden Parteien davon aus, dass durch diesen Vorgang grundsätzlich der Tatbestand des § 8c S. 2 KStG 2007 erfüllt werde. Denn durch den fraglichen Verschmelzungsvorgang seien „mehr als 50 % der Anteile an der Klägerin mittelbar an einen neuen Gesellschafter übertragen“ worden.⁶ Der Rechtsstreit drehte sich im Wesentlichen um die Frage, ob die Vorschrift verfassungskonform zu reduzieren sei mit der Folge, dass der Verlustvortrag der Klägerin erhalten bleibe. Das FG ist im Ergebnis der Auffassung der Klägerin gefolgt. Es hat auf die mittelbare Beteiligung des oder der „obersten Anteilseigner“ abgestellt.⁷ Diese Beteiligung sei vorliegend unverändert, weshalb sich die wirtschaftliche Identität der Klägerin nicht geändert habe.⁸

Der – literarisch vorbereiteten⁹ – verfassungskonformen normeinschränkenden Auslegung des Begriffs „Erwerber“ ist im Grundsatz zuzustimmen. Sie hat Bedeutung bei konzerninternen „Seitwärts-Umhängungen“ oder im Falle des Erwerbs einer unmittelbaren Beteiligung an der Verlustgesellschaft durch eine bislang nur mittelbar beteiligte Obergesellschaft. Im hier zu beurteilenden Fall der Verkürzung der *mittelbaren* Beteiligungskette bedarf es dieser verfassungskonformen Reduzierung des Begriffs „Erwerber“ jedoch nicht, weil es schon bei herkömmlicher Auslegung des Wortlauts der Vorschrift gar keinen „Erwerber“ gibt. Es erstaunt, dass beide Parteien und das Gericht übereinstimmend und ohne weitere Begründung davon ausgingen, die fragliche Verschmelzung erfülle den gesetzlichen Tatbestand. Denn mit der Ersetzung der Mantelkaufregelung des § 8 Abs. 4 KStG aF durch die Neuregelung wurde „ein Paradigmenwechsel weg von der Veräußererperspektive des Anteilseignerwechsels hin zur Erwerberperspektive des Anteilserwerbers vollzogen.“¹⁰

Die nicht genutzten Verluste sind nach § 8c S. 2 KStG 2007 vollständig nicht mehr abziehbar, wenn „innerhalb von fünf Jahren mittelbar oder unmittelbar mehr als 50 % des gezeichneten Kapitals ... an einer Körperschaft an einen Erwerber oder diesem nahestehende Personen übertragen werden oder ein vergleichbarer Sachverhalt vorliegt“. Dabei ist auf die mittelbare oder unmittelbare Übertragung des Kapitals usw. *derjenigen* Körperschaft abzustellen, welche über die nicht genutzten Verluste verfügt, vorliegend also die Übertragung des Kapitals der Klägerin. Als Erwerber im Rahmen der zweiten Verschmelzung kommt nach Lage der Dinge ausschließlich die F-B.V. in Betracht. Im Zuge der Verschmelzung wurden die der untergehenden E-B.V. gehörenden Anteile an der D-B.V. auf die F-B.V. übertragen. Diese Anteile hat sie – und zwar unmittelbar – durch die Übertragung erworben, sie war mithin insofern „Erwerber“. Allerdings kommt es auf diese unmittelbare Übertragung und diesen unmittelbaren Erwerb nicht an, denn

6 Rn. 30 des Besprechungsurteils.

7 Rn. 38 des Besprechungsurteils; unklar bleibt, welche Gesellschaft(en) dies sein soll(en) – I-N.V., J-S.A., K-LTD und/oder L-C.V.

8 Rn. 38 des Besprechungsurteils.

9 Vgl. insb. *Drüen/Schmitz* Ubg 2011, 921 (925).

10 So treffend *Zerwas/Fröhlich* in *Lüdicke/Kempf/Brink*, Verluste im Steuerrecht, 2010, 205. Nach der Vorgängerregelung in § 8 Abs. 4 KStG aF war es unerheblich, „auf wie viele Erwerber und wie viele Erwerbsvorgänge sich die übertragenen Anteile verteilen“ (BMF v. 16.4.1999 – IV C 6 - S 2745 - 12/99, BStBl. I 1999, 455 = DStR 1999, 801, Tz. 5).

3 Az. 2 BvL 6/11.

4 FG Hamburg v. 4.4.2011 – 2 K 33/10, DStR 2011, 1172.

5 Rn. 25 des Besprechungsurteils.

RECHTSPRECHUNG

es geht nicht um steuerliche Verlustvorträge der D-B.V. Ebenso wenig kommt es auf die mittelbare Übertragung und den mittelbaren Erwerb der Anteile an der C-S.A. an, auf den das FG überraschenderweise abstellt¹¹, denn auch diese Gesellschaft ist nicht die maßgebende Verlustgesellschaft.

Entscheidend ist vielmehr, ob der F-B.V. als „Erwerber“ durch den fraglichen Vorgang zugleich mittelbar mehr als 50 % der Anteile an der Klägerin übertragen wurden. Diese Frage ist zu verneinen. Die F-B.V. war nämlich bereits vor der zweiten Verschmelzung mittelbar zu 99,24 % an der Klägerin beteiligt. Angesichts dessen ist es unerfindlich, wie ihr als Erwerber eine – weitere oder andere? – mittelbare Beteiligung von mehr als 50 % hätte übertragen werden können. Eine mittelbare Beteiligung ist eine durch eine oder mehrere andere Körperschaft(en) vermittelte Beteiligung. Das Gesetz enthält keinen Anhaltspunkt, der es erlauben oder gar erfordern würde, zwischen mittelbaren Beteiligungen in Abhängigkeit von der Anzahl der vermittelnden Zwischengesellschaften zu unterscheiden („mehr oder weniger mittelbar“). Für diese Erkenntnis ist es unerheblich, ob man den Ausdruck der mittelbaren Beteiligung in einem zivilrechtlichen Sinne oder nach Maßgabe der wirtschaftlichen Betrachtungsweise versteht. Es gibt nur eine mittelbare Beteiligung einer Person von mehr als 50 % an einer Gesellschaft. Auch der vom Gesetz verwendete Ausdruck „Erwerber“ ist eindeutig und lässt keine abweichende Auslegung zu: Man kann nichts erwerben, was man bereits besitzt.¹²

Aus denselben Gründen hat auch im Zuge der – vom FG Düsseldorf nicht weiter beleuchteten – dritten Verschmelzung der F-B.V. auf die I-N.V. letztere zwar unmittelbar die infolge der zweiten Verschmelzung der F-B.V. gehörenden Anteile an der D-B.V. erworben. Aber auch durch diesen Vorgang hat sich an der mittelbaren Beteiligung der I-N.V. an der Klägerin nichts geändert, die seit der ersten Verschmelzung durchgerechnet zu 99,24 % bestand; sie hat diese mittelbare Beteiligung nicht erneut „erworben“.

Ceteris paribus gilt das auch für die vierte (Downstream-) Verschmelzung der I-N.V. auf die D-B.V. Die Anteilseigner der I-N.V. waren vor dieser Downstream-Verschmelzung jeweils mittelbar an der Klägerin beteiligt.¹³ Durch die Verschmelzung hat sich daran weder dem Grunde noch der Höhe nach etwas geändert; sie haben keine mittelbare Beteiligung „erworben“.

Der Sachverhalt des Besprechungsurteils unterscheidet sich in diesem Punkt von dem Sachverhalt eines Urteils des FG Brandenburg¹⁴; das Revisionsverfahren¹⁵ gegen dieses Urteil ruht mit Blick auf das beim BVerfG anhängige Vorlageverfahren.¹⁶ Denn in jenem Urteilsfall waren im Zuge einer Downstream-Verschmelzung die Anteile an der klagenden Verlustge-

sellschaft unmittelbar von einer zuvor nur mittelbar beteiligten Gesellschaft erworben worden.

Sofern der BFH in dem Revisionsverfahren gegen das Besprechungsurteil¹⁷ die Möglichkeit des „Erwerbs“ einer mittelbaren Beteiligung von mehr als 50 % durch einen bereits mittelbar zu mehr als 50 % beteiligten Anteilseigner mit der hier vertretenen Auslegung des Wortlauts der Vorschrift verneint, dürfte kein Anlass zur Aussetzung dieses Revisionsverfahrens wegen der beim BVerfG anhängigen Verfassungsfragen bestehen.

Prof. Dr. Jürgen Lüdicke, RA, StB, Hamburg

Umsatzsteuer

Innergemeinschaftliches Reihengeschäft: Zuordnung der Warenbewegung, Vertrauensschutz

UStG § 3 Abs. 1, 6 und 7, § 4 Nr. 1 Buchst. b, § 6a Abs. 1, 3 und 4; UStDV § 17a, § 17c; Richtlinie 77/388/EWG Art. 5 Abs. 1, Art. 8 Abs. 1, Art. 28c Teil A Buchst. a Unterabs. 1; MwStSystRL Art. 14, 31, 32, 131, 138 Abs. 1, 139

1. Schließen mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab und gelangt dieser Gegenstand bei der Beförderung oder Versendung unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer (Reihengeschäft), ist die Beförderung oder Versendung des Gegenstands nur einer der Lieferungen zuzuordnen.

2. Bei einem innergemeinschaftlichen Reihengeschäft mit drei Beteiligten (A, B und C) und zwei Lieferungen (A an B sowie B an C) setzt die erforderliche Zuordnung der (einen) innergemeinschaftlichen Beförderung oder Versendung des Gegenstands zu einer der beiden Lieferungen eine umfassende Würdigung aller Umstände des Einzelfalls und insbesondere die Feststellung voraus, ob der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Befähigung, wie ein Eigentümer über den Gegenstand zu verfügen, im Inland übertragen hat.

3. Dabei kommt es auf die objektiven Umstände an; hiervon abweichende Absichtsbekundungen können im Rahmen der Prüfung des Vertrauensschutzes von Bedeutung sein.

4. Verbleiben nach der erforderlichen Sachverhaltsaufklärung durch das FG, bei der insbesondere der Ersterwerber (B) zur Sachverhaltsaufklärung herangezogen werden kann, nicht behebbare Zweifel daran, dass der Ersterwerber (B) dem Zweiterwerber (C) die Verfügungsmacht noch im Inland übertragen hat, ist die Warenbewegung der ersten Lieferung (A an B) zuzuordnen.

BFH, Urt. v. 25.2.2015 – XI R 15/14

Vorinstanz: Sächsisches FG v. 12.3.2014, 2 K 1127/13, MwStR 2014, 619 mAnm Weymüller

Tenor:

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 12.3.2014, 2 K 1127/13, MwStR 2014,

11 Rn. 30 des Besprechungsurteils.

12 So treffend *Breuninger/Schade* Ubg 2008, 261 (267); ähnlich *Sistermann/Brinkmann* BB 2008, 1928 (1932); *Gohr* in *Schnitger/Fehrenbacher*, KStG, § 8c Rn. 157; i. Erg. auch *Roser* in *Gosch*, KStG, 2. Aufl., § 8c Rn. 56 Verkürzung der Beteiligungskette (dort zweites Beispiel).

13 Neben der J-S.A. und der K-LTD war infolge der ersten Verschmelzung vermutlich auch die H-S.A. beteiligt; die jeweiligen Beteiligungsquoten werden in dem Urteil nicht mitgeteilt.

14 FG Brandenburg v. 18.12.2011 – 8 K 8311/10, DStRE 2012, 1189.

15 Az. I R 79/11.

16 Az. 2 BvL 6/11.

17 Az. I R 16/15.