

By PwC Deutschland | 06. August 2026

BFH befragt EuGH zur Vereinbarkeit von § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG mit Art. 7 der Fusionsrichtlinie

Mit einem heute veröffentlichten Beschluss vom 20. Mai 2026 hat der BFH im Revisionsverfahren X R 27/22 ein Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH betreffend die Vereinbarkeit der Besteuerung von 5% des Übernahmegewinns als nichtabziehbare Betriebsausgaben (§ 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG) mit Art. 7 der Fusionsrichtlinie 2009/133/EG gerichtet.

Allgemeines

Die Vorlage des BFH betrifft die im deutschen Schrifttum sehr kontrovers diskutierte Frage, ob die bei Aufwärtsverschmelzungen von Körperschaften vorgesehene Pauschalbesteuerung nichtabziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5% des Übernahmegewinns nach der Fusionsrichtlinie 2009/133/EG zulässig ist.

Sachverhalt des Revisionsverfahrens

Die Klägerin, eine deutsche GmbH, war zu 100% an fünf Kapitalgesellschaften mit Sitz im EU-Ausland beteiligt. Im Kalenderjahr 2010 wurden diese Gesellschaften auf die Klägerin gem. § 122a ff. UmwG verschmolzen. Die Übertragung der Wirtschaftsgüter erfolgte gem. § 12 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 11 Abs. 2 UmwStG zu Buchwerten. Da bzgl. vier der fünf verschmolzenen Tochtergesellschaften die Buchwerte der Anteile bei der Klägerin niedriger waren als die Buchwerte der übergegangenen Wirtschaftsgüter, resultierte bei ihr aus den betroffenen Verschmelzungen jeweils ein (der Höhe nach unstreitiger) Übernahmegewinn. Das beklagte Finanzamt behandelte 5% des jeweiligen Übernahmegewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben auf Grund des Verweises in § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf § 8b KStG, der die Regelung in § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG einschließt.

Vortrag der Klägerin

Die Klägerin vertritt die Ansicht, dass die Besteuerung von 5% des Übernahmegewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG einen Verstoß gegen Art. 7 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie darstellt.

Besitzt die übernehmende Gesellschaft am Kapital der einbringenden Gesellschaft eine Beteiligung, unterliegen nach der Richtlinienvorschrift die bei der übernehmenden Gesellschaft möglicherweise entstehenden Wertsteigerungen beim Untergang ihrer Beteiligung am Kapital der einbringenden Gesellschaft keiner Besteuerung.

Eine Einschränkung dieses Grundsatzes (Öffnungsklausel) zugunsten einer Besteuerung von 5% des Übernahmegewinns als nicht abziehbare Betriebsausgaben gibt es nach Auffassung der Klägerin in der Fusionsrichtlinie – anders als für Gewinnausschüttungen in Art. 4 der Mutter-Tochter-Richtlinie 2011/96/EU – nicht. Deshalb sei es unionsrechtswidrig, § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG in der Weise anzuwenden, dass auch in Fallkonstellationen, die unter die Fusionsrichtlinie fallen, ein Ansatz von 5% des Übernahmegewinns als nichtabziehbare Betriebsausgaben zur Anwendung kommt.

Außerdem macht die Klägerin geltend, dass auch § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG insoweit gegen Art. 7 Abs. 1 der Fusionsrichtlinie verstößt, als die Vorschrift bestimmt, dass die Kosten des Vermögensübergangs den – nach der Richtlinie freizustellen-den – Übernahmegewinn mindern.

Erstinstanzlich wurde die Klage durch das Schleswig-Holsteinische FG abgewiesen (Urteil vom 24. März 2022, Az.: 1 K 181/19, EFG 2022, 979).

Vorlagebeschluss des BFH

Nach der Rechtsauffassung des BFH liegt in der pauschalen Besteuerung der nicht-abziehbaren Betriebsausgaben nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG kein Verstoß gegen Art. 7 der Fusionsrichtlinie, weil nach Wort-laut, Systematik und Normzweck des nationalen Rechts auf diese Weise nur Betriebsausgaben, die in der Zeit vor der Fusion entstanden waren, besteuert werden und nicht der Fusionsgewinn. Mit § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG werde die pauschale Bemessung der nicht abziehbaren Betriebsausgaben (§ 8b Abs. 3 Satz 1 KStG) auch auf Gewinne aus der Verschmelzung einer Tochtergesellschaft auf ihre Muttergesellschaft ausgedehnt, weil der Übernahmegewinn einem Gewinn aus der Veräußerung der Anteile an der Tochtergesellschaft entspricht. Aus Sicht des BFH ist auch im Unionsrecht davon auszugehen, dass das Besteuerungsregime der Gewinnausschüttungen (geregelt in der Mutter-Tochter-Richtlinie) mit dem Besteuerungsregime der Veräußerung durch Verschmelzung (geregelt in der Fusionsrichtlinie) korrespondiert. Es wäre daher widersprüchlich anzunehmen, dass in einem Fall die pauschale Besteuerung nichtabziehbarer Betriebsausgaben zulässig ist, in dem anderen hingegen nicht.

Ein erheblicher Teil der deutschen steuerrechtlichen Literatur teilt die BFH-Auffas-sung nicht. Dies wird vor allem auf den Wortlaut der Fusionsrichtlinie gestützt, der – eben anders als die Mutter-Tochter-Richtlinie – eine pauschale Besteuerung nichtabziehbarer Betriebsausgaben nicht eröffnet und eine Abweichung von der Steuerbefreiung nach Art. 7 Abs. 1 ausdrücklich nur vorsieht, wenn die Beteiligung weniger als 10% beträgt (vgl. Art. 7 Abs. 2); diese Voraussetzung ist im Verfahren des BFH nicht erfüllt. In Anerkennung des Bestehens solcher Gegenargumente und der deshalb bestehenden Zweifel sah sich Deutschlands höchstes Steuergericht zur Vorlage an den EuGH verpflichtet (Art. 267 Abs. 1 Buchst. b, Abs. 3 AEUV) und stellte diesem die Frage, ob die Besteuerung nichtabziehbarer Betriebsausgaben in Höhe von 5% des Übernahmegewinns im Fall einer Verschmelzung, die unter die Fusionsrichtlinie fällt, gegen deren Art. 7 Abs. 1 verstößt.

Take away

Steuerbescheide für übernehmende Köperschaften, in denen die Besteuerung nicht abziehbarer Betriebsausgaben nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG i.V.m. § 8b Abs. 3 Satz 1 und 2 KStG berücksichtigt wurde, sollten unter Verweis auf den Vorlagebeschluss X R 27/22 des BFH (das Az. des EuGH ist noch nicht bekannt) offengehalten werden, wenn die zugrundeliegende Verschmelzung die Voraussetzungen einer Fusion im Sinne der Fusionsrichtlinie 2009/133/EG erfüllt.

Schlagwörter

EU-Recht, Umwandlungssteuergesetz (UmwStG)